فلسفة المراجعة

The Philosophy Of Auditing

تأليف

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتـوراه الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل كلية التجارة للدراسات العليا

القاهرة

٢٠٠٨ – ٢٠٠٩

يطلب من الدار الجامعية

بسم الله الرحمن الرحيم

" فأما الزبـد فيذهب جفاء ، وأما ما ينـفـع النـاس

فيمكث في الارض "

(صدق الله العظيم)

(إذا كنت ممن ينذرون حياتهم للحقيقة ، فلابد أن تقول أنه ليس ثمة حقيقة لا تستحق البحث)

(ديفيد لاينجر)

مابال هذا الزمان
يضن علينا برجال
ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس
ويفكرون بحزم ويعملون بعزم
ولاينفكون حتى ينالو مايقصدون

(عبد الرحمن الكواكبى)

إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

مقدمة

يوضح ويشرح هذا الكتاب طبيعة فلسفة وظيفة المراجعة بالإضافة إلى مبادئ وأسس عملية المراجعة. وذلك الكتاب موجه لأي قارئ مهتم بفهم المبادئ والفلسفة التي ترتبط بالمراجعة الخارجية. كما يوفر ذلك الكتاب أيضًا أساس مثالي لكافة هؤلاء الذين يقومون بدراسة المراجعة وعلى وجه التحديد فهو ملائم كمؤلف نظري يصلح كدورات تعليمية وتدريبية لأساسيات المراجعة في الجامعات أو الامتحانات المهنية لهؤلاء الراغبين في اجتياز امتحانات الحصول على محاسب قانوني أو محاسب عام معتمد **Certified Public Accountant (CPA)**.

ومما يزيد من أهمية ذلك المؤلف في تضمينه كافة معايير المراجعة وإيضاحاتها لاسيما البريطانية والأمريكية والدولية. وبجانب أن ذلك الكتاب قد تضمن المبادئ الأساسية للمراجعة المستقرة عبر السنوات إلا أنه قد اشتمل أيضًا على عديد من التطورات في المراجعة لعل أبرزها:-

١- التأكيد المتزايد عن طريق المراجعين على بيئة الرقابة **Control Environment**، ومخاطر الأعمال **Business Risk** بالإضافة إلى فهم أعمال وأنشطة العميل كعناصر أساسية لعملية المراجعة.

٢- استجابة مهنة المراجعة للاهتمامات المتزايدة للمجتمع بخصوص غش الإدارة **Management Fraud**.

٣- الجدل الكبير حول استقلالية المراجعين عن إدارة العميل. ذلك الجدل الهائل الذي أعطى الدافع الأساسي وراء تدهور شركات **Enron**، **World Com** وفقدان الثقة في المهنة.

٤- المسئوليات الجديدة للمراجعين الخارجيين المرتبطة بحوكمة الشركات **Corporate Governance**.

٥- التغيرات في الهيئات التنظيمية للمراجعين لاسيما تلك المرتبطة بتطوير الكيانات المحاسبية المهنية التي تحكم وتنظم المهنة.

٦- التطوير الإضافي لآليات الإشراف على ومتابعة المراجعين وجودة أدائهم المهني.

٧- التطورات المرتبطة بتأسيس وإدارة منشآت المراجعة بهدف تقييد والحد من مدى تعرضها للمسئولية القانونية.

٨- التطورات في القضايا القانونية المتزايدة التي ترتبط بمسئوليات المراجعين.

٩- المقترحات الحديثة المقدمة عن طريق مهنة المحاسبة في سد فجوة توقعات المراجعة والأداء.

ويعزز ذلك الكتاب مدى الملائمة المتزايدة لمعايير المراجعة الدولية ومدى جوهريتها المتزايدة نتيجة بيئة العمل العالمية وعولمة رأس المال الدولي.

يبدأ الجزء الأول من ذلك الكتاب بستة فصول أساسية تمثل الخلفية الرئيسية لفهم عملية المراجعة . حيث اهتم الفصل الأول بدراسة طبيعة المراجعة وحتميتها ، في حين ركز الفصل الثاني في التطورات التاريخية للمراجعة وأهدافها والياتها بينما تم إعطاء تأكيد كبير للإطار الفكري للمراجعة والتي خصص لها الفصل الثالث ، كما تم تخصيص الفصل الرابع لأحد القضايا الهامة وهي استقلالية المراجعين ، في حين تناول الفصل الخامس الواجبات القانونية والمهنية للمراجعين . بينما يوفر الفصل السادس نظرة عامة على عملية المراجعة وكيفية وتوثيقها وإدارتها.

أما في الفصول التالية من الفصل السابع حتى التاسع عشر فقد تم نقل القارئ خطوة بخطوة عبر مسار عملية المراجعة بداية من اكتساب فهم مبدئي بعميل المراجعة وأنشطته إلى إصدار تقارير المراجعة إلى مستخدمي القوائم

المالية بالإضافة إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأة **Entity Governance** . وجدير بالذكر فإن مجلس الإدارة هو المسئول قانونـًا عن حوكمة الشركة (سواء أكانوا من المسئولين التنفيذيين أو غير التنفيذيين) في تطبيق سياساتها والتأكد من تسيير الشركة على أساس يومي عادي. وفي هذا الكتاب سوف يستخدم مصطلح الإدارة **Management** بحيث تتضمن كلا من المديرين التنفيذيين وغير التنفيذيين.

في سبيل تحقيق أهداف ذلك الكتاب فقد تم تخطيطه وتنظيمه بحيث يتضمن الجزء الأول تسعة عشر فصلاً على النحو التالي:-

الفصل الأول : طبيعة وأهمية المراجعة .

الفصل الثانى : تطور المراجعة وأهداف عملية المراجعة .

الفصل الثالث : الاطار الفكرى للمراجعة .

الفصل الرابع : التهديدات الى استقلالية المراجعين وآليات الوقاية والحماية .

الفصل الخامس : الواجبات القانونية والمهنية للمراجعين .

الفصل السادس : نظرة عامة على عملية المراجعة ودليل اثبات المراجعة:تخصيص فريق العمل وتوثيق عملية المراجعة .

الفصل السابع : البدء فى عملية المراجعة واجراءات التعاقد واكتساب الفهم بالعميل

الفصل الثامن : تخطيط عملية المراجعة وتقييم مخاطرها .

الفصل التاسع : ضوابط الرقابة الداخلية والمراجع .

الفصل العاشر : اختبار تأكيدات القوائم المالية : اختبار التحقق الاساسى .

الفصل الحادى عشر : مراجعة دورة الايرادات والمتحصلات .

الفصل الثانى عشر : مراجعة دورة الاجور وادارة الموارد البشرية .

الفصل الثالث عشر : مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات .

الفصل الرابع عشر : مراجعة دورة المخزون والاستيداع .

الفصل الخامس عشر : مراجعة دورة التحويل والانتاج (الاصول الثابتة) .

الفصل السادس عشر : مراجعة دورة الحصول على رأس المال واعادة السداد .

الفصل السابع عشر : مراجعة الارصدة النقدية والاستثمارات .

الفصل الثامن عشر : استكمال عملية المراجعة .

الفصل التاسع عشر : دورة تحويل تقارير المراجعة .

وقد روعي أن يكون ذلك الكتاب متميزًا وفريدًا من ناحية الوضوح والدقة والبعد عن الشكلية والتعقيد، وهو يعتمد على تزويد القارئ أيـًا كان دارسًا أو مزاولاً بمرجع علمي وعملي شامل في مجال المراجعة . ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التي سعى من اجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ إضافة حقيقية إلى المكتبة العربية.

ختامًا بعد الشكر الدائم لله يأمل المؤلف أن يكون قد حقق الأهداف التي سعى من أجلها، كما يتقدم إلى كل من ساعد وأسهم في خروج ذلك العمل إلى دائرة النور ويتوجه لهم بالدعاء جزاهم الله أحسن الجزاء وأساله الله ألعلي القدير أن يجعل ذلك العمل خالصًا لوجه الكريم وهو من وراء القصد والسبيل وهو الموفق دائمًا .

المؤلف

أ.د. أمين السيد أحمد لطفى

استاذ المحاسبة والمراجعة

القاهرة ٢٠٠٨



الفصل الأول

طبيعة وأهمية المراجعة

Nature and Importance of Auditing

١.١ تعريف المراجعة.

١.٢ تصنيف أنواع عمليات المراجعة.

١.٢.١ التصنيف حسب الهدف الرئيسي من عملية المراجعة.

١.٢.٢ التصنيف حسب المستفيدين الرئيسيين من عملية المراجعة.

١.٣ الاختلافات فيما بين المراجعة والمحاسبة.

١.٤ الخدمات التي يقدمها المحاسب المراجع القانوني.

١.٤.١ خدمات التأكد.

١.٤.٢ الخدمات الأخرى بخلاف التأكد.

١.٥ الحاجة إلى المراجعة المالية الحيادية.

١.٥.١ الحاجة إلى توصيل معلومات مالية مراجعة.

١,٥,٢ الحاجة إلى حتمية الفحص الحيادي لعملية توصيل المعلومات المالية.

١.٥.٣ الطلب على المراجعة لتخفيض مخاطر المعلومات.

١.٦ الفوائد المشتقة من المراجعة الخارجية للقوائم المالية.

١.٦.١ إلى مستخدمي القوائم المالية.

١.٦.٢ إلى المنشآت محل المراجعة.

١.٦.٣ إلى المجتمع ككل.

١.٧ أسئلة وتطبيقات.

١٫١ تعريف المراجعة Definition of Auditing

أشتق مصطلح مراجعة من كلمة لاتينية تعني الاستماع **Hearing** ، حيث نشأت المراجعة أساسًا من حوالي ٢٠٠٠ سنة سابقة حيث بدأت في مصر أولاً ثم امتدت لاحقاً في اليونان وروما.

وقد تم تحديد جوهر عملية المراجعة بالإشارة إلي أن ممارسة المراجعة قد بدأت في الوقت الذي قام خلاله الفرد بإدارة موارد مملوكة لطرف آخر يعهد إليه بالإشراف علي تلك الموارد ، وعند تقريره عن نتائج إدارته وإشرافه فإن الطرف الأخر يحتاج إلي إخضاع ذلك التقرير المالي إلى نوع معين من الفحص بغرض التحقق من صحة المزاعم والتأكيدات التي يتضمنها. وبالتالي يمكنه التعرف علي مدي ودقة وإمكانية الاعتماد علي المعلومات محل التقرير ، وعادة ما يشار إلي تلك العملية بالمراجعة **Auditing** . وحتى تتم العملية بكفاءة يتعين الاعتماد علي قواعد ومعايير منطقية ومتسقة وفي ضوء ذلك يمكن عرض الملامح الأساسية للمراجعة في الشكل البياني رقم (١-١).

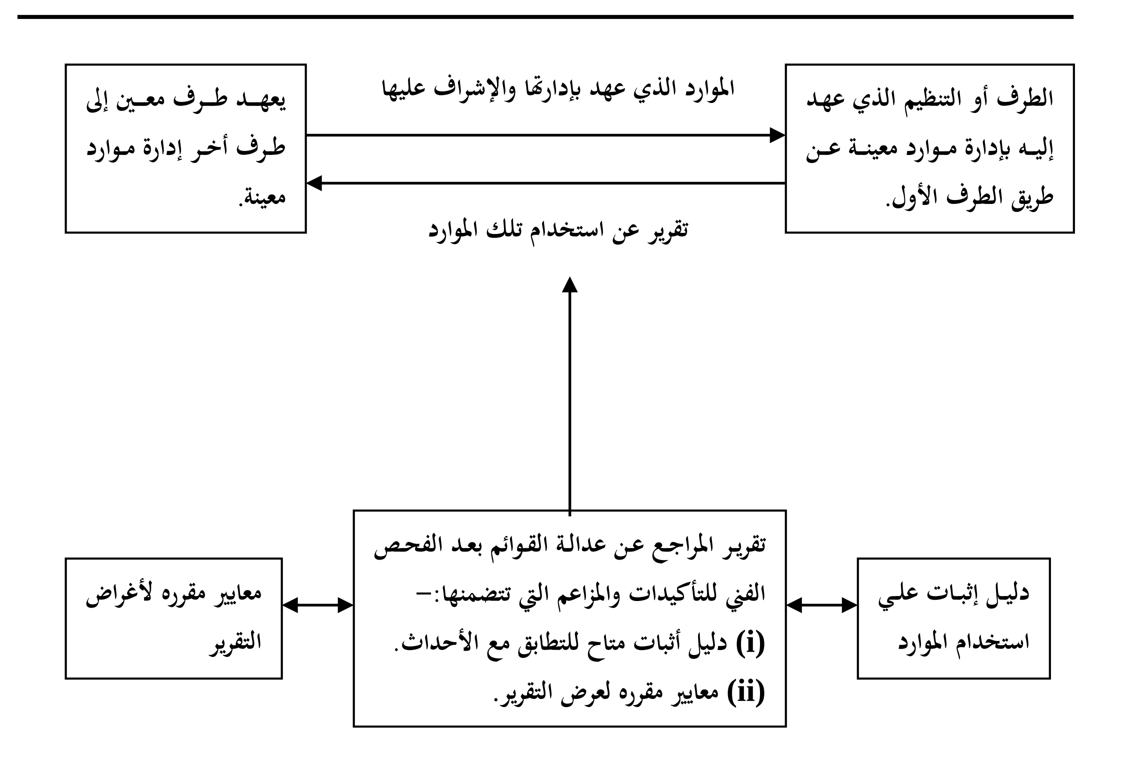
يقصد بالمراجعة حيب مدلولها اللفظى بأنها عبارة عن فحص البيانات أو القيم المالية او السجلات بقصد التحقق من صحتها ويشير معناها المهنى الى انها تعبر عن الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة بغرض ابداء رأى حيادى عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات ومدى أمكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية .

وقد جاء تعريف المراجعة علي لسان لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية **American Accounting Association**

(AAA) على النحو التالي:-

«تعرف المراجعة بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات– بشكل موضوعي– على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية التي يرتبط بها الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدي وجود تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير المتضمنة تلك التأكيدات».

شكل رقم (١,١) الملامح الرئيسية لعملية المراجعة



Auditing is a Systematic Process of Objectively gathering and evaluating evidence relating to assertions about economic actions and events and in which the individual or organization making the assertions has been engaged, to ascertain the degree of

correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to users of the reports in which assertions are made.

يتسم ذلك التعريف بأنه جاء عاماً وشاملاً لدرجة أنه يتضمن كافة أنواع المراجعات المالية سواء تم أدائها عن طريق مراجع خارجي مستقل أو مراجع داخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية أو مراجع حكومي يعمل داخل الأجهزة والمصالح الحكومية، أو علي كافة أنواع عمليات المراجعة علي أساس وجود نفس الخصائص الشائعة والعامة المرتبطة بكافة أنواع المراجعة سواء أكانت مراجعة مالية أو مراجعة تشغيلية أو مراجعة التزام . كما تضمن ذلك التعريف أيضًا:-

- فحص وتقييم منظم لدليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه لأغراض التأكد مما إذا كانت القوائم التي يتم عرضها أو التصرفات التي يتم أدائها عن طريق الأفراد أو التنظيمات تلتزم بمعايير مقررة أم لا.

- توصيل نتائج الفحص عادة في شكل تقرير مكتوب للطرف الذي قام بتعيين المراجع.

وبتحليل ذلك التعريف يتضح أنه يتضمن عديد من المكونات والخصائص الموضحة لطبيعة المراجعة علي النحو التالي:-

١-وصف المراجعة بأنها عبارة عن عملية منظمة A systematic Process

تتضمن المراجعة عادة مجموعة من الإجراءات المتتابعة والهيكلية المخططة **Ordered and Structured Series of Steps** ، فالمراجعة يتم حوكمتها عن طريق إطار فكري متسق يتضمن هدف عام ومجموعة فرعية من الأهداف بالإضافة إلي مجموعة من المعايير المقررة والإجراءات المتفق عليها.

٢- تتضمن المراجعة بصفة رئيسية جمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعي
Objectively Gathering and Evaluating Evidence

توضح تلك الخاصية طبيعة أو جوهر عملية المراجعة ، حيث تتضمن تلك الأدلة بصفة عامة أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت القوائم التي يتم مراجعتها قد تم عرضها وفقاً لمعايير متفق عليها. وكأمثلة علي تلك الأدلة الإقرارات الشفوية من العميل أو الإقرارات الكتابية (المصادقات) المقدمة من أطراف خارجية. ولا شك أن تحديد حجم ونوعية أدلة الإثبات وتقييم مدي اتفاقها مع المعايير تعتبر بمثابة المحدد الأساسي في كل عملية مراجعة.

وغنى عن الذكر فعند قيام المراجع بتلك الوظيفة يتعين عليه أن يحتفظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز، بمعني آلا يتأثر أو يخضع لأية أهواء سواء لصالح أو ضد الأفراد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات.

فعلي الرغم من أن أدلة الإثبات ربما قد تختلف من حيث درجة موضوعيتها، إلا أن المراجع يجب عليه أن يحافظ علي اتجاه عقلي موضوعي عند جمعه وتقييمه لتلك الأدلة.

٣- تتعلق الأدلة بتأكيدات Assertions عن أنشطة وأحداث اقتصادية يتم عملها عن طريق الفرد أو التنظيم الذي تعاقد علي أداء عملية المراجعة.

فعملية المراجعة تنصب علي الأدلة الخاصة بالتأكيدات التي تقدمها إدارة المنشأة التي تعاقدت مع المراجع، وتمثل تلك التأكيدات إيضاحات ومزاعم **Representations** الإدارة تتعلق بتأكيدات متضمنة في القوائم المالية خاصة بالوجود أو الحدوث، والتقييم والتخصيص، واستقلال الفترات المحاسبية، والاكتمال بالإضافة إلي العرض والإفصاح.

عمومًا يوفر الجدول رقم (١/٢) قائمة بكافة تأكيدات الإدارة المتضمنة في

القوائم المالية.

٤- تقوم المراجعة بتقييم درجة اقتراب وتطابق Degree of Correspondence تلك التأكيدات مع مجموعة من القواعد Set of Rules التي تحكم كيف يتصرف الفرد أو التنظيم أو التقرير للآخرين تجاه الأحداث الاقتصادية التي وقعت.

تتكون مجموعة القواعد هذه معايير مقرره تمكن المراجع من تقييم ما إذا كانت التأكيدات تمثل الأحداث الناتجة أم لا. وتتمثل تلك المعايير في المقاييس التي يمكن عن طريقها الحكم على التأكيدات. وقد تكون تلك المعايير قواعد محددة يتم إقرارها عن طريق تشريعات أو موازنات أو أي مقاييس أخرى للأداء تحددها الإدارة أو قد تتمثل في مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عمومًا **Generally Accepted Accounting Principles(GAAP)** التي تم وضعها عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية أو المعايير الدولية للتقرير المالى **International Financial Reporting Standards(IFRS)** [١].

٥- تهدف المراجع إلى توصيل نتائج ذلك التقييم إلي الأطراف المستخدمة Interested users في تقرير مكتوب Written Report

فتقرير المراجعة يعتبر وسيلة الاتصال لتبليغ نتائج المراجعة إلي

---

[1] **عمومًا تعتمد عملية مراجعة القوائم المالية على تحديد مدى اتفاق إعداد عرض القوائم المالية مع معايير مقررة أو محددة والتي عادة ما تتمثل في مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، على الرغم من أنه يمكن أيضًا مراجعة القوائم المالية المعدة وفقًا للأساس النقدي Cash Basis أو وفقًا لأي أساس محاسبي آخر.**

الأطراف المعنية. وقد تختلف تقارير المراجعة في طبيعتها حسب نوع عملية المراجعة والظروف التي صاحبت إصدار تلك التقارير. إلا أنها تهدف في كافة الأحوال لأعلام القراء المستخدمين بدرجة التوافق والتطابق الموجودة بين المعلومات والمعايير.

عمومًا أن توصيل النتائج إما أن يعزز أو يضعف من مصداقية التأكيد الذي تم عمله عن طريق الإدارة (الطرف الأخر المسئول). إن هدف المراجعة يتمثل في إضفاء المصداقية على تأكيدات الإدارة التي تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم عن طريق الأطراف المهتمة التي تعتمد على نتائج المراجعة في اتخاذ قراراتهم (حملة الإسهم والإدارة أو الدائنين والهيئات الحكومية والجمهور أو ما يعرف بأصحاب المصالح **Stakeholders**.

جدول رقم (١/٢)

تأكيدات الإدارة

التأكيدات	تأكيدات خاصة بالعمليات	تأكيدات خاصة بأرصدة الحساب	تأكيدات خاصة بالإفصاحات	الأسئلة الرئيسية
١- الوجود أو الحدوث **Existence or occurrence**	الحدوث	الوجود	X	هل تم تسجيل معاملات المبيعات بالفعل؟ وهل توجد الأصول بالفعل؟
٢- الحقوق والالتزامات **Rights and Obligations**	–	X	X	هل تمتلك الشركة بالفعل أصولها؟ وهل تم تحديد الالتزامات القانونية المرتبطة؟
٣- التقويم والتخصيص **Valuation and allocation**	X	X	X	هل تم تقويم الحسابات على نحو صحيح؟ وهل تم تخصيص المصروفات على الفترات المستفيدة بها على نحو صحيح؟
٤- الاكتمال **Completeness**	X	X	X	هل القوائم المالية (متضمنًا الإيضاحات) كاملة؟ وهل تم تسجيل كافة المعاملات في الفترة الصحيحة؟
٥- العرض والإفصاح **Presentation and Disclosure**	X	X	X	هل تم تسجيل كافة المعاملات على الحسابات الصحيحة؟ وهل كانت الإفصاحات قابلة للفهم من جانب المستخدمين؟

الأطراف المعنية. وقد تختلف تقارير المراجعة في طبيعتها حسب نوع عملية المراجعة والظروف التي صاحبت إصدار تلك التقارير. إلا أنها تهدف في كافة الأحوال لأعلام القراء المستخدمين بدرجة التوافق والتطابق الموجودة بين المعلومات والمعايير.

عمومًا أن توصيل النتائج إما أن يعزز أو يضعف من مصداقية التأكيد الذي تم عمله عن طريق الإدارة (الطرف الأخر المسئول). إن هدف المراجعة يتمثل في إضفاء المصداقية على تأكيدات الإدارة التي تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم عن طريق الأطراف المهتمة التي تعتمد على نتائج المراجعة في اتخاذ قراراتهم (حملة الإسهم والإدارة أو الدائنين والهيئات الحكومية والجمهور أو ما يعرف بأصحاب المصالح **Stakeholders**.

وتتمثل القيمة المضافة للمراجعة في إضفاء المصداقية والثقة **lending Credibility** على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية، فعن طريق عملية المراجعة يتم تعزيز نفعية وقيمة تلك المعلومات، ومن ثم فإنها تساهم في تخفيض مخاطر المعلومات **Reducing Information Risk** عند اتخاذ المستخدمين لقراراتهم ومما يعظم من أهمية تلك الوظيفة المنظور المستقبلي للمراجع والذي يقوم على رؤية متعمقة تقضي بمسئوليته عن المعلومات أيًا كانت صورتها سواء في صورة مالية أو غير مالية تاريخية استرجاعية **Retrospective** أو مستقبلية متوقعة **Prospective** ، متضمنة في قوائم أو تقارير سنوية أو غير سنوية.

١.٢ أنواع عمليات المراجعة Types of Audits

يمكن تصنيف أنواع عمليات المراجعة بطرق عديدة، علي سبيل المثال فقد يتم تقسيمها إلي عدة مجموعات طبقاً لما يلي:

- الهدف الرئيسي من عملية المراجعة.

- المستفيدين الرئيسيين من عملية المراجعة.

- ١.٢.١ التصنيف حسب الهدف الرئيسي لعملية المراجعة

Classification by Primary Audit Objectives

تأسيسا علي الهدف الرئيسي من عملية المراجعة فأن هناك ثلاثة مجموعات رئيسية من عمليات المراجعة تم إقرارها هي:

(i) مراجعات القوائم المالية.

(ii) مراجعات الالتزام.

(iii) المراجعات التشغيلية.

ولا شك فإن هناك عديد من الخواص التي تعتبر عامة بالنسبة لكافة تلك الأنواع من المراجعات إلا أن هناك بعض الاختلافات الرئيسية على النحو التالي:

(i) **مراجعات القوائم المالية** Financial Statement Audits

تمثل مراجعة القوائم المالية أو ما يعرف بالمراجعة المالية **Financial Audit** بأنها عملية فحص علي القوائم المالية للمنشأة التي يتم إعدادها عن طريق إدارة أو مديري المنشأة لأغراض تقديمها إلي الأطراف الخارجية مثل المساهمين أو الأطراف الأخرى المهتمة خارج المنشأة مثل مصلحة الضرائب أو البنوك، بالإضافة إلي فحص دليل الإثبات المؤيد للمعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية.

ويتم أداء مراجعة القوائم المالية عن طريق شخص مراجع مهني مؤهل **Qualified** ذو كفاءة **Competent** مستقلا **Independent** عن المنشأة[٢]

---

[1] عادة ما يشير مصطلح المراجع إلي منشأة المراجعة ، وعلي الرغم من أن هناك شخص واحد يكون مسئولا عن عملية المراجعة ويوقع علي تقرير المراجعة إلا أن عملية المراجعة عادة ما يتم أدائها عن طريق فريق عملية المراجعة وقد يشير مصطلح المحاسب العام المعتمد **Certified Public Accountant (CPA)** المستخدم

ولأغراض التعبير عن رأي عما إذا كانت القوائم المالية توفر أولا توفر صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي أو الأداء المالي أو أنها تتفق مع القوانين الملائمة والمتطلبات التنظيمية الأخرى.

وعادة ما تحدد متطلبات القوانين واللوائح أو معايير المحاسبة أو أطار التقرير المالي تلك القوائم المالية. حيث عادة ما يطلب من إدارة تلك الشركات إعداد قوائم مالية سنوية تتضمن[٣] .

- قائمة مركز مالي **Statement of Financial Position** توضح المركز المالي للمنشأة في اليوم الأخير من السنة المالية.

- قائمة دخل **Income Statement** أو حساب أرباح وخسائر **Profit and Loss Account** يوضح نتائج أنشطة وأعمال الشركة عن السنة المالية.

في الولايات المتحدة الامريكية او مصطلح المحاسب القانوني **Chartered Accountant (CA)** المستخدمة في المملكة المتحدة، او مصطلح المحاسب المسجل **Registered Accountant (RA)** المستخدم في هولندا إلى المراجع **Auditor** وهو يعني الشخص الذي تحمل المسئولية النهائية عن اعتماد التقرير الذي يقدمه عن خدمة المراجعة المهنية المقدمة، وفي تلك الحالة قد تشير كلمة المراجع الذي تنصب مهمته على مراجعة القوائم المالية إلى مصطلح مراقب الحسابات المستخدم في التشريعات القانونية المصرية، أما عند الإشارة للخدمات الأخرى ذات الصلة بالمراجعة (فحص محدود على سبيل المثال) فإن كلمة مراجع لا تعني بالضرورة أن من يقوم بتقديم تلك الخدمات هو مراقب الحسابات، ولذلك فعادة ما تستخدم معايير المحاسبة الأمريكية أو الدولية مصطلح المحاسب الممارس **Practitioner** ، وعمومًا يستخدم مصطلح مراجع في ظل معظم الارتباطات في ضوء معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها على الرغم من أن مصطلح المحاسب يستخدم للفحص الدوري **Interim review** بالإضافة إلى ارتباطات الإجراءات المتفق عليها **Agreed- upon procedure** كما يستخدم مصطلح المحاسب أيضًا لارتباطات فحص وتجميع القوائم المالية للشركات غير العامة أما مصطلح الممارس فهو ذلك المصطلح المستخدم في معايير التصديق وفي معظم خدمات التأكد الأخرى. لتجنب التشويش والارتباط بين تلك المصطلحات يتم استخدام المصطلح الأكثر عمومية في الفصول التالية وهو مصطلح محاسب قانوني معتمد **CPAS** لمزيد من التفصيل يراجع:-

د. أمين السيد أحمد لطفي، كيف تراجع منشأة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.

[٣] على سبيل المثال القسم رقم ٢٢٦ من قانون الشركات الإنجليزي عام ١٩٨٥.

- قائمة تدفقات نقدية **Statement of Cash Flows** توضح صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

- قائمة التغير في حقوق الملكية.

- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وهي توضح كافة الإفصاحات عن مكونات القوائم المالية.

- وطبقًا لمتطلبات القوانين يتعين علي المراجعين التقرير عن تلك القوائم المالية، فكافة شركات الأموال يتعين أن تخضع قوائمها المالية للمراجعة الخارجية قانوناً، ومع ذلك ففي انجلترا فأن الشركات التي لا يزيد حجم أعمالها عن أكثر من مليون جنية إسترليني ومقدار إجمالي ميزانيتها العمومية لا يزيد عن ١,٤ مليون جنية إسترليني تعفي من خضوعها إلي المراجعة الإلزامية[٤].

أن الشركات التي تأخذ ميزة الإعفاء من الخضوع إلى المراجعة بالإضافة إلي شركات التضامن والمنشآت الفردية (التي لن تحتاج في مراجعتها إلي تعيين مراجع إلزامي) ما تزال تطلب إخضاع القوائم المالية للمراجعة وذلك لأغراض خاصة، فعلى سبيل المثال إذا ما ارتبطت أحد من تلك المنشآت بأحد البنوك للحصول علي قرض معين، فأن البنك قد يطلب قوائم مالية مراجعة كأساس لاتخاذ قرار عما إذا كان يتم منح القرض لتلك المنشأة أم لا. علاوة علي ذلك فمن المعتاد أن تضمن الجمعيات في نظامها القانوني متطلب إلزامي بأن يتم إخضاع قوائمها المالية السنوية للمراجعة الحيادية.

(ii) **مراجعات الالتزام** Compliance Audits

يتمثل غرض مراجعة الالتزام في تحديد ما إذا كان الفرد أو المنشأة (الوحدة محل المراجعة) قد تصرفت (أو تقوم بالتصرف) طبقا للإجراءات أو

---

[1] على سبيل المثال يتطلب القسم رقم ٢٣٥ من قانون الشركات الإنجليزي إخضاع قوائم الشركات للمراجعة الخارجية في ظل اشتراطات معينة.

اللوائح المقررة عن طريق أحد السلطات. علي سبيل المثال- إدارة المنشأة أو الهيئة التنظيمية.

وعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق مهنيين ذوي خبرة (سواء داخليين أو خارجيين عن المنشأة محل المراجعة والذين يقومون بالتقرير إلي السلطة التي تحدد الإجراءات أو اللوائح التي يتعين وضعها محل التزام. وكأمثلة علي مراجعات الالتزام تلك المراجعات التي يتم أدائها عن طريق مصلحة الإيراد الداخلي أو مصلحة الجمارك والتي يتم القيام بها للتأكد مما إذا كان الأفراد أو التنظيمات قد التزموا بالتشريع الضريبي أو القوانين التي تحكم أعمال الصادرات والواردات، كما أنها تتضمن أيضاً المراجعات المؤداه داخل الشركات أو المنشآت الأخرى للتأكد مما إذا كان موظفي المنشأة قد التزموا بنظام الرقابة الداخلية المقرر عن طريق الإدارة. وعموماً يحكم عمل كل منشأة أو منظمة سواء هادفة أو غير هادفة للربح مجموعة من البيانات الموضوعية سلفاً أو الاتفاقات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بمراجعة الالتزام ويتم التقرير عن نتائج مراجعة الالتزام إلي شخص محدد في الوحدة محل المراجعة بدلاً من التقرير إلي مجموعة من المستخدمين. تعد الإدارة وليست الأطراف الخارجية من المستخدمين هي المجموعة الأساسية محل الاهتمام بنتائج مراجعة الالتزام، علي اعتبار أنها المعنية بالتعرف علي مدي الالتزام بالإجراءات والقواعد التنظيمية الموضوعة سلفاً. وبالتالي فأن جزء كبير من هذا النوع من المراجعة يتم بواسطة مراجعين يعملون فعلاً في الوحدات محل المراجعة.

إلا أنه توجد استثناءات عن ذلك ولا سيما عندما ترغب الوحدة في تحديد ما إذا كان الأفراد أو المنظمات المنوط بها أتباع متطلبات محددة يقومون بذلك فعلا. حيث يقوم المراجع الذي تعينه الوحدة بالتحقق من مدي الالتزام بتلك

المتطلبـات. علـي سـبيل المثـال عنـد مراجعـة مـدي التـزام الممـولين بقـانون الضرائب يقوم الفاحص الضريبي المعين من قبل الحكومـة بـالتحقق مـن صـافي الدخل الخاضع للضريبة. كما يتم مراجعة الالتزام ببرامج الاتفاق الحكومي عن طريق المحاسبين العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات.

(iii) **المراجعات التشغيلية** Operational Audits

تتضـمن المراجعـة التشـغيلية عمليـة فحـص وتقيـيم مـنظم لأيـة إجـراءات تشغيلية بالمنشأة بهدف تحسين وكفـاءة وفعاليـة**Efficiency and Effectiveness** المنشأة. وبعد أتمام المراجعة يتم رفع توصيات إلـي الإدارة للعمل علـي تحسين التشغيل. وكمثـال علـي ذلك تقييم مـدي كفـاءة نظـام جديـد يتم تشـغيله مـن خـلال الحاسب الالكتروني في أحد منشآت الأعمال.

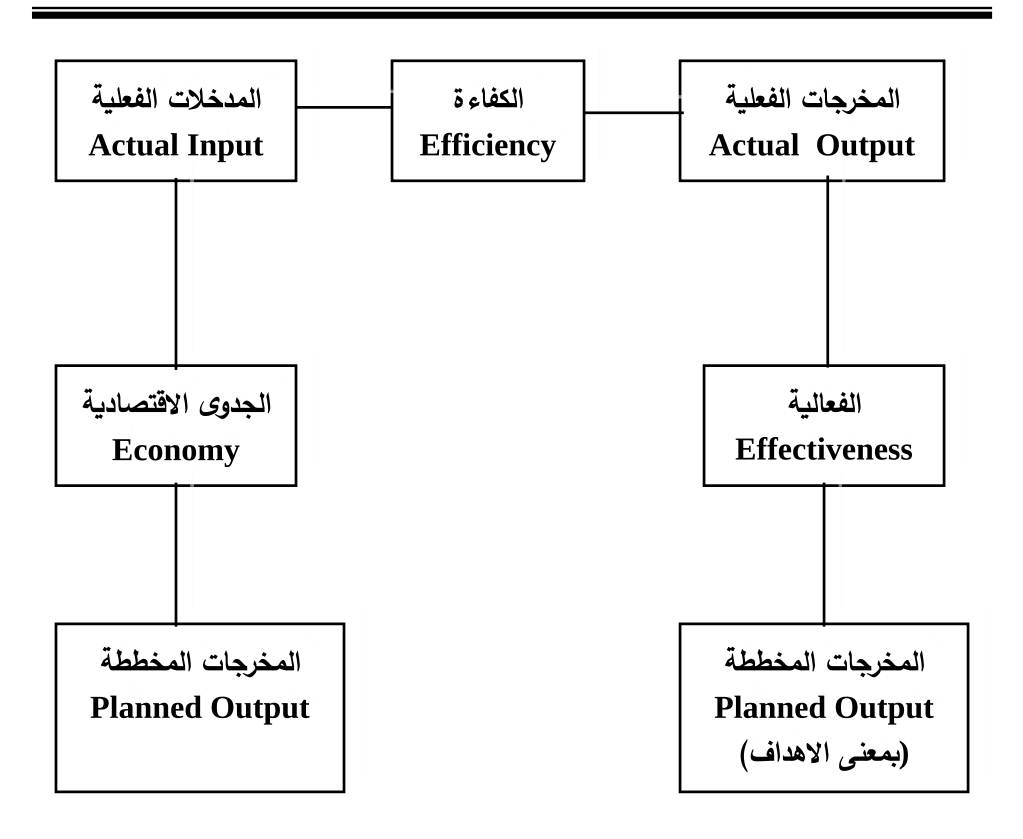
ويشير مصطلح المراجعة التشغيلية الى مراجعة وحدات التشغيل (مصانع ، شركات تابعة ، عمليات ...) ، وقد يتم قصد نطاق عملية المراجعـة التشـغيلية أو مراجعة العمليات على ضوابط **Controls** الرقابة المحاسبية والماليـة ، وقـد يـتم اعطائها نطـاق أوسـع ، حيـث قـد تمتـد تلـك مجالاتهـا الوظيفيـة لتتضـمن مجـالات مرتبطة بادارات التسويق او المبيعات او النقل او الانتـاج ومـا الـى ذلـك اعتمـاداً على طبيعة منشآت الاعمال .

وعادة ما يشير مصطلح المراجعـة المراجعـة التشـغيلية الـى مراجـع **EOSO** حيث تتعلق بمراجعـة الكفـاءة **Efficiency Doing Things Well** والتـى تعنـى اداء الاشياء بافضل صورة وعلى سبيل المثال النظم الجيدة التى تتجنـب الضـياع واعـادة العمـل ، ومراجعـة الفعاليـة **Effectiveness** والتـى تعنـى اداء الاشـياء الصحيحة **Doing the right things** بمعنى تحقيق الاهداف ، ومراجعة الجدوى الاقتصـادية **Economy** بمعنـى عمـل الاشـياء بتكلفـة بسـيطة علـى سـبيل المثـال وضـع تكاليـف الوحدة الخاصة بتكلفة المواد والعمل محل رقابـة وتحكـم . ترتبط

تلك الامور ("٣E"S) ببعضها البعض كما يوضحه النموذج المبين فى الشكل البيانى رقم (١/٣) .

وعادة ما يتم القيام بأداء تلك المراجعات عن طريق إدارة المنشأة، كما يتم أدائها أيضاً عن طريق مهنيين ذو خبرة وكفاءة (داخلين أو خارجيين عن التنظيم) والذين يقررون عن نتائجهم إلي الإدارة، وقد تطبق المراجعة التشغيلية على المنظمة كمجموعة واحدة أو علي أحد القطاعات المحددة علي سبيل المثال شركة تابعة أو أحد الأقسام أو الإيرادات. وقد تكون أهداف عملية المراجعة واسعة وعريضة . علي سبيل المثال من أجل تحسين الكفاية الشاملة للمنشأة، أو قد تكون ضيقة أو مصممه لتحقيق هدف معين. علي سبيل المثال من أجل حل مشكلة محددة مثل تحديد مدى وجود معدل دوران مبالغ فيه لتغيير العاملين في أحد المنشآت.

ويعد تحديد الكيفية التي يتم من خلالها أداء المراجعة التشغيلية والتقرير عن النتائج الخاصة بها أمراً صعباً نسبياً بالمقارنة بالمراجعة المالية أو مراجعة الالتزام. حيث أن التقييم الموضوعي لمدي كفاءة وفعالية التشغيل يكون أكثر صعوبة بالمقارنة مع مدي الالتزام أو مدي عرض القوائم المالية التي تتم طبقًا لمعايير مقررة سلفًا، كما أن تقرير معايير لتقييم المعلومات في ظل مراجعة التشغيل يعد أمراً ذاتياً وغير موضوعياً لحد كبير. وعلي هذا الأساس قد ينظر إلي المراجعة التشغيلية علي أنها بمثابة استشارة يتم تقديمها إلي الإدارة أكثر منها عملية للمراجعة.



الاقتصـاد : المؤشـر بـين المـدخلات المخططـة والمـدخلات الفعليـة فـى صـورة تكاليف للوحدة .

الكفاءة : مؤشر المدخلات الفعلية الى المخرجات الفعلية .

الفعالية : مؤشر المخرجات الفعلية الى المخرجات المخططة .

(شكل رقم (١/٣) مصطلحات $3E_{(s)}$)

عمليـة المراجعـة واسـعة وعريضـة . علـي سـبيل المثـال مـن أجـل تحسـين الكفاية الشاملة للمنشأة، أو قد تكون ضيقة أو مصممه لتحقيق هدف معين. علـي سبيل المثـال مـن أجـل حـل مشـكلة محـددة مثـل تحديـد مـدى وجـود معـدل دوران مبالغ فيه لتغيير العاملين في أحد المنشآت.

ويعد تحديد الكيفيـة التـي يتم مـن خلالهـا أداء المراجعـة التشـغيلية والتقريـر عن النتائج الخاصـة بهـا أمـراً صـعباً نسـبياً بالمقارنـة بالمراجعة الماليـة أو مراجعـة الالتـزام. حيـث أن التقيـيم الموضـوعي لمـدي كفـاءة وفعاليـة التشـغيل يكـون أكثـر صـعوبة بالمقارنـة مع مدي الالتزام أو مدي عرض القوائم المالية التـي تـتم طبقـًا لمعايير مقـررة سلفـًا، كمـا أن تقريـر معـايير لتقيـيم المعلومـات فـي ظـل مراجعـة التشغيل يعد أمراً ذاتياً وغير موضوعياً لحد كبير. وعلـي هذا الأسـاس قد ينظـر إلي المراجعة التشـغيلية علـي أنهـا بمثابـة استشـارة يـتم تقـديمها إلـي الإدارة أكثـر منها عملية للمراجعة.

يوضـح الشـكل رقـم (١/٤) ملخـص عـام بـأنواع تلـك المراجعـات الثلاثـة مراجعة القوائم المالية، مراجعة الالتزام، المراجعة التشغيلية

- **١.٢.٢ التصنيف حسب المستفيدين الرئيسين من عملية المراجعة**

Classification by Primary audit beneficiaries

تأسيسًا علي المستفيدين الرئيسيين أو هؤلاء الـذين يـتم أداء عمليـة المراجعـة إليهم. يمكن تصنيف عمليات المراجعة علي النحو التالي:-

(i) المراجعة الخارجية.

(ii) المراجعات الداخلية.

(i) **المراجعات الخارجية** External audits

تشير المراجعة الخارجية إلى عملية المراجعة المؤداه عن طريق أطراف خارجية عن المنشأة محل المراجعة. فعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق خبراء مستقلين عن المنشأة محل المراجعة وموظفيها طبقا للمتطلبات التي يتم تحديدها عن طريق أو لصالح الأطراف التي تستفيد من أداء عملية المراجعة.

بصفة عامة تمثل المراجعات الخارجية المؤداه والأكثر تكرار هي تلك المراجعات الإلزامية للقوائم المالية لمنشآت الأعمال (أو ما تعرف بمراجعات القوائم المالية)، ومع ذلك فأن مراجعات الالتزام المؤداه علي سبيل المثال عن طريق إدارة الجمارك والواردات ومصلحة الإيراد الداخلي تعتبر مجرد أمثلة علي المراجعات الخارجية.

(ii) **المراجعات الداخلية** Internal Audits

علي النقيض من المراجعات الخارجية فأن المراجعات الداخلية يتم أدائها لأطراف داخلية للمنشأة (عادة ما تكون الإدارة).

وقد يتم أدائها عن طريق موظفي المنشأة ذاتها أو عن طريق أشخاص من مصادر خارجية **Outsourcing** (علي سبيل المثال منشأة المحاسبة والمراجعة العامة).

شكل رقم (١/٤) **ملخص مقارن لأنواع المراجعة**			
أنواع المراجعة	مراجعة القوائم المالية	مراجعة الالتزام	المراجعة التشغيلية
تأكد يتعلق بتصرفات وأحداث اقتصادية.	عرض المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية.	مطالبات أو بيانات تتعلق بالالتزام بالسياسات والقوانين واللوائح.	بيانات تشغيلية أو متعلقة بالأداء.
المعايير المقررة.	مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً.	سياسة الإدارة أو القوانين واللوائح.	الأهداف المحددة عن طريق الإدارة.
توصيل النتائج.	رأي المحاسب القانوني المستقل.	ملخص النتائج أو التأكد المرتبط بدرجة الالتزام.	ملخص بالنتائج المتعلقة بالكفاءة والفعالية.
المستخدمين المهتمين.	المستثمرون، الدائنون والأطراف الأخرى.	الإدارة، مجلس الإدارة، وأطراف أخرى.	الإدارة ومجلس الإدارة.

ومع ذلك ففي أيا الحالتين يتم أداء عملية المراجعة طبقا لأغراض ومتطلبات الإدارة ، وتلك العمليات قد تكون ذات مدى واسع أو قد تكون مركزه بشكل ضيق أو متصل علي أساس مستمر، وقد تكون علي سبيل المثال ذات مدى واسع مثل فحص مدى ملائمة أو مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية للمنظمة ، أو قد تكون على نطاق ضيق علي سبيل المثال فحص سياسات وإجراءات المنشأة لأغراض التأكد من الالتزام بقوانين ولوائح الصحة والأمان.

وعمومًا فإن مسئولية المراجع الداخلي تتسم بالتنوع الكبير وحتى يؤدي عمله على نحو فعال، فإنه يجب أن يكون مستقلاً عن الوظائف التنفيذية **Line Functions** داخل الشركة التي يعمل خلالها.

وعادة ما يمد المراجع الداخلي الإدارة بمعلومات هامة تفيد في اتخاذ القرارات الخاصة بالتشغيل الفعال للعمل، ولا يمكن للمستخدمين من خارج المنشأة الاعتماد على المعلومات الخاصة بالمراجعة الداخلية نظر لاختلاف مفهوم الحياد والاستقلال فيما بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

مما سبق يتضح مدى الاختلاف بين المراجعة الخارجية عن المراجعة

الداخليـة حيـث غالبًـا مـا يـتم أداء المراجعـة الخارجيـة للمسـاهمين بالإضـافة إلـى الأطراف الأخرى الخارجية عن المنشـأة كمـا يـتم أداء المراجعـة الخارجيـة وفقـًا لمتطلبات تنظيمية وإلزامية عن طريق مراجعين خارجيين مستقلين.

أما المراجعة الداخلية فهـي علـى الجهـة المقابلـة يـتم أدائهـا لإدارة المنشـأة (بصـفة رئيسية للمديرين والمسئولين التنفيـذيين فـي المسـتويات العليـا للمنشـأة). كمـا يـتم أدائهـا وفقـًا لمتطلبات الإدارة عن طريق مراجعين عاملين بالمنشأة وقد يكون للمنشأة قسم أو إدارة متخصصـة فـي أداء وظيفـة المراجعـة الداخليـة، ومـن جهـة أخـرى فقـط تـم الاستعانة بمصدر خارجي لأداء تلك الوظيفة **Outsourcing**.

وكنتيجة لأن المراجعة الخارجية يتم حوكمتها عن طريـق القـوانين واللـوائح بغض النظر عن الاختلافات القليلة الناتجة من التغيرات في حجم وتعقيد المنشـاة محـل المراجعـة(٥) والمتطلبـات الإضـافية للتخصـص فـي الصـناعة المطبقـة فـي بعـض الحـالات فـإن المراجعـة الخارجيـة لكافـة الشـركات متماثلـة فـي هـدفها والقـوائم الماليـة محـل المراجعـة وتغطيتهـا لكامـل المنظمـة . علـى النقـيض فـإن المراجعـة الداخليـة يـتم حوكمتهـا عـن طريـق متطلبـات الإدارة العليـا . وكنتيجـة لذلك فهي تتبـاين علـى مـدى واسـع فـي نطاقهـا (أو فـي نطـاق وظـائف أو أنشـطة المنظمة المغطاة عن طريق مراجعة خاصة) وفي أهدافها. وهـي قـد يكـون علـى سبيل المثال لديها أهدافها التـي توفر تأكد إلى مديري ومسـئول المنشـأة التنفيـذيين بأن ضوابط الرقابة الداخلية الملائمة يتم تشـغيلها بفعاليـة للتخفيـف مـن المخـاطر المحـددة التـي تتعـرض إليهـا الشـركة . وبشـكل بـديل فإنهـا قـد يـتم أدائهـا لفحـص

---

[1] من الجدير بالذكر أنه في ضوء سياق المراجعة الخارجية فإن مصطلح المنشاة محل المراجعة Audited يطبق على الوحدة التي تخضع للمراجعة التي تتمثل في المنشأة في مجموعها كوحدة واحدة . أما في سياق المراجعة الداخلية فإن المصطلح يطبق بشكل متماثل على الوحدة التي تخضع للمراجعة . ولكن في تلك الحالة قد تكون المنشأة في مجموعها كوحدة واحدة أو بشكل أكثر شيوعًا أحد الوظائف أو الأنشطة داخل المنشأة.

اهتمام المدير التنفيذي عن الوظيفة أو النشاط داخل الشركة التي لم تؤدي وفقًا لمعيار الفعالية والكفاءة المتوقعة[٦] **Expected Standard of Effectiveness and Efficiency** أو عن الالتزام بالخطة الاستراتيجية للشركة وأهدافها وسياساتها أو إجراءاتها.

وعلى الرغم من أن أداء مجموعة من المراجعات الداخلية كأهتمام مجتمعي وتنظيمي مرتبط بحوكمة الشركة **Corporate Governance** وإدارة المخاطر **Risk Management** قد تزايد في السنوات الأخيرة ، فإن اهتمام مديري ومسئولي الشركة التنفيذيين قد تركز بشكل متزايد على المخاطر التي تتعرض إليها الشركة بالإضافة إلى ضوابط الرقابة الداخلية محل التفعيل للتخفيف من تلك المخاطر . وقد تم وضع طلب متزايد على مديري المخاطر للتأكد من أن كافة مخاطر المنظمة قد تم تحديدها وكذلك على المراجعين الداخليين للتأكد من ضوابط الرقابة الداخلية الملائمة والفعال قد تم وضعها محل التفعيل لمواجهة تلك المخاطر وفي نفس الوقت فإن العوائد المرتبطة بالمسئولية الرئيسية للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية للوظائف والأنشطة الفردية داخل الشركة إلى مديري تلك الوظائف أو الأنشطة قد تم الاعتراف بها . فأن هؤلاء المديرين قد تم الاعتماد عليهم بشكل كبير بدلا من مديري المخاطر والمراجعين الداخليين البعيدين لتحديد المخاطر التي تتعرض لها وظائفهم وأنشطتهم وكذلك وضع ضوابط رقابة داخلية ملائمة للتخفيف من تلك المخاطر . وكنتيجة لذلك فقد تم تبني مدخل التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة **Control Risk Self Assessment (CRSA)** عن طريق كثير من الشركات لا سيما الكبيرة . في ظل ذلك المدخل **CRSA** فإن مديري النشاط أو الوظيفة لديهم مسئولية رئيسية عن تحديد

---

[٦] تقوم المراجعة بفحص فعالية وكفاءة والجدوى الاقتصادية للشركة وكجزء منها عادة ما يشار إليها بمراجعة بردود إنفاق الأموال Value for Money.

المخاطر بالإضافة إلى فحص الكفاية والتفعيل المستمر لضوابط الرقابة الداخلية في وحداتهم بالمنظمة وكذلك مديرى مخاطر الشركة والمراجعين الداخلين . وحيث يكون لمديرى المخاطر والمراجعين الداخليين للشركة دور إشرافي عام.

١.٣ الاختلافات فيما بين المراجعة والمحاسبة

Distinction between Auditing and Accounting

بصفة عامة تتشابك المحاسبة والمراجعة ويرتبطان معًا بشكل متكامل ويتعين التمييز بين المراجعة والمحاسبة حتى لا يكون هناك خلط لمدى مستخدمي المعلومات المحاسبية وأفراد المجتمع العاديين، ويحدث ذلك الخلط لأن العديد من عمليات المراجعة تتعلق عادة بالمعلومات المحاسبية، كما أن العديد من المراجعين يمتلكون خبرة عميقة بالمحاسبة ويزيد من درجة ذلك الخلط والتشويش بين المراجعة والمحاسبة أن لقب المحاسب العام المعتمد **Certified Public Accountant (CPA)** قد تم التعارف عليه ليعبر عن الأفراد الذين يقومون بأداء المراجعة.

توفر المحاسبة المعلومات المحاسبية كما أنها تتضمن النظم التي تعد وتشغل وتنتج المخرجات التي تعد بمثابة المواد الخام **Raw Materials** التي يعمل عليها المراجعون . ومن أجل فهم تلك النظم والبيانات المحاسبية يجب على المراجع أن يكون أولاً محاسبًا مؤهلاً **Qualified Accountant** ، ومع ذلك فإن العمليات المرتبطة بكل من المحاسبة والمراجعة تتسم بالاختلاف.

فالمحاسبة تعتبر عملية أبداعية **Creative Process** بجانب انها تعتبر علماً انشائيا**Constructive** حيث يبدأ بعدد كبير من العمليات التى تجريها المنشأة والتى قد تصل الى الاف العمليات وتنتهى بقوائم مالية تتركز فيها خلاصه تلك العمليات ونتائجها . فالمحاسبة أذن تتضمن تحديد وتسجيل **Recording** وتنظيم **Organizing** وتصنيف **Classifying** وتلخيص **Summarizing** والتقرير

Reporting وتوصيل **Communication** المعلومات الخاصة بالأحداث الاقتصادية بشكل منطقي بهدف تزويد متخذي القرار بالمعلومات المالية. وتتمثل وظيفة المحاسبة في توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التي يمكن أن تستخدم في اتخاذ القرارات عن طريق أفراد الإدارة أو أي أطراف أخرى . وبهدف توصيل المعلومات الملائمة يجب أن يتوافر لدى المحاسب فهمًا عميقًا عن المبادئ والمعايير التي تمثل أساس المعلومات المالية بالإضافة إلى أنه يتعين على المحاسب أن يتمكن من تصميم النظم الذي يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث المالية بالوحدة على نحو ملائم وفي الوقت المناسب وعند تكلفة معقولة.

فالمحاسبة تشير إلى العملية الخاصة بتحديد وتسجيل وتصنيف وتجميع والتقرير عن المعلومات التي تعتبر مطلوبة للأغراض الخارجية عن طريق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها **Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)** أي أن المحاسبة المالية هي مجموعة فرعية من المعلومات الإجمالية التي يتم توليدها عن طريق منشأة الأعمال . وفي الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة يتم إصدار المعايير الخاصة بالتقرير المالية عن طريق مجالس معايير المحاسبة المالية ومعظم البلدان في الاتحاد الأوربي تتبع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي يتم تحديدها عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية **International Accounting Standards Board (IASB)** . وقد تقوم بلدان أخرى (على سبيل المثال استراليا أو كندا) باتباع قواعد يتم تحديدها عن طريق الهيئات المهنية المحاسبة المحلية والتي غالبًا ما تتأسس على مجموعة مختلطة من معايير المحاسبة الصادرة عن طريق مجلس معايير

المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية[٧] .

وتعرف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على النحو التالي:-

«تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأعراف **Conventions** والقواعد **Rules** والإجراءات **Procedures** الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين ولا تتضمن هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مجرد الإرشادات العريضة فحسب وإنما تتضمن أيضًا الممارسات والإجراءات التفصيلية».

وقد تطورت تلك الإرشادات والممارسات والإجراءات خلال عمر مهنة المحاسبة . وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة لم تنجح حتى الآن في صياغة عناصر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشكل لا لبس فيه ولا غموض، إلا أن المحاسبين المهنيين يبدوا عند أدائهم لعملهم كما لو كانوا ضمنيًا يعملون في إطار من المبادئ والأعراف والخصائص الكيفية أو النوعية . أن البيانات المالية تعتمد على متطلبين أساسين هما الملائمة وإمكانية الاعتماد **Relevance and Reliability** ويتم تفسير هذين المتطلبين بدورهما في ضوء الخصائص الكيفية أو النوعية . كما أن إتمام عملية المحاسبة داخل الإطار الأساسي المحدد في ضوء الخصائص النوعية والمبادئ إنما يتحقق من خلال تطبيق الأعراف الأربعة الأساسية . ومن المهم القول أن عدالة وصدق عرض القوائم المالية يتم قياسها في ضوء تفسيرات المحاسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تعتمد بدورها على المعرفة المحاسبية فضلاً عن النشرات الصادرة عن التنظيمات المهنية المختلفة.

أما المراجعة في الجهة الأخرى فإنها تمثل عملية انتقادية **Critical** أو

---

[1] تم تغيير مصطلح معايير المحاسبة الدولية (IAS) International Accounting Standards إلى مصطلح معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) International Financial Reporting Standards.

تقويميه **Evaluative** فهي تعتبر علماً تحليلياً **Analytical** يبدأ عادة بالقوائم المالية تتضمن تجميع **Gathering** وتقويم **Evaluation** دليل إثبات المراجعة **Audit Evidence** وتوصيل النتاج **Communicating Conclusions** تأسيسًا على ذلك الدليل المرتبطة بعدالة عملية توصيل المعلومات المتضمنة في القوائم المالية التي تنتج من العملية المحاسبية والتي تعكس تلك الأحداث الاقتصادية القائمة.

فمحور مراجعة المعلومات المحاسبية تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة محل المحاسبة . وإذا كانت مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها تمثل المعايير التي يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت تلك المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح فيجب على المراجع أن يتوافر له فهمًا عميقًا بتلك المبادئ . وبالنسبة للمراجعة المالية تتمثل تلك المعايير في مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

وجدير بالذكر يجب على المراجع بالإضافة إلى فهمه بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أن يكون خبيرًا في جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة. وتلك الخبرة هي التي تميز المراجع عن المحاسب حيث تعتبر قضايا مثل تحديد إجراءات المراجعة المناسبة، وتحديد نوع وحجم العناصر والمفردات التي يجب اختبارها بالإضافة إلى تقييم النتائج بمثابة مشكلات تحظي وترتبط بالمراجع وحده.

من هنا يمكن القول بان مراجعة القوائم المالية تمثل عملية توفير تأكد **Assurance** عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المتضمنة في التقرير المالي الذي يتم إعداده عن طريق الإدارة طبقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها **GAAP** . فالإدارة تولد التقارير المالية تأسيسًا على تفسيرها لتلك المبادئ المحاسبية . في حين يقوم المراجع الخارجي بفحصها طبقًا لمعايير المراجعة

المقبولـة والمتعـارف عليهـا **(GAAS) Generally Accepted Auditing standards** واقتـراح إجـراءات التغيـرات لإدارة عميـل المراجعـة عنـدما يعتقـد المراجع بأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لم يتم تطبيقها علـى نحـو صـحيح والتقرير إلى المساهمين عن نتائج عملية المراجعة.

من هنا فإن دور المراجع الأساسي يتمثـل فـي تـوفير تأكـد **Assurance** فـي القوائم المالية المقدمـة إلـى مستخدميها . حيث عـادة مـا يرغـب المستثمرون فـي الحصـول علـى تأكـد **Assurance** حتـى يكونـوا علـى ثقـة **Confident** مـن أن المعلومات التي يقومون باستخدامها في اتخاذ قراراتهم تتسم بأنها قابلـة للاعتمـاد عليها **Riable.**

وعلـى الـرغم مـن أن مفهـوم التأكـد **Assurance** يعتبـر أساسـيًا بالنسـبة للمراجعـة **Auditing** إلا أن كافـة المحاسبين لايوافقـون علـى مـا يشـكل ارتبـاط بالتعاقد علـى تـوفير التأكد علـى سبيل المثـال فـإن تقديم إمكانيـة الاعتمـاد علـى تقـارير أداء الشـركة أو تقـويم فعاليـة الإدارة فـي الالتـزام بالمتطلبـات القانونيـة يمكن أن يتم اعتبارها كل منهما بمثابة خدمات تأكد **Assurance Services.**

وقـد أقتـرح المجمـع الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين **AICPA** تعريـف اخدمات التأكد والذى يتسم بأنه أكثر عمومية وكفاية على النحو التالى:

«خدمات التأكد هـي عبـارة عن الخدمات المهنيـة الحياديـة التـي تحسـن مـن جودة المعلومات أو سياقها لصالح متخذي القرار.

«Independent Professional Services that Improvp the quality of information or its Context For decision makers».

وعلى الرغم من أن ذلك التعريف لا يمثل معيار رسمي للمهنة إلا أنه يشـير ضمنـًا إلـى المدى الواسع للخدمات المهنيـة التـي يمكـن للمحاسـب/ المراجـع أن يوفرهـا إلـى مجموعـة مـن العمـلاء تتعلـق بوضـوح وبشـكل رئيسـى بإمكانيـة الاعتماد على المعلومات.

يمكن أيضـًا أن تطبق خدمات التأكد على مجموعة واسعة من القضايا العامة لعملية اتخاذ القرار على سبيل المثال فإن مقدمي التأكد **Assurance Providers** يمكن أن يتناولوا أسئلة تتعلق بملائمة المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات، وحيوية خطة مشروع الشركة ، وملائمة عمليات مشروعاتها، وفعالية محاولاتها لتخفيض المخاطر بالإضافة إلى جودة عمليات قراراتها. وعلى الرغم من أنه لم يتم تحديد حدود تلك الأمور جيدا إلا أن خدمات التأكد لا تتضمن الارتباطات التي توفر الاستشارة التي تهدف إلى تحسين ربحية المنظمة مباشرة (على سبيل المثال خدمات الاستشارات)[٨].

وقد اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** بقضية خدمات التأكد حيث عرفها بشكل أقل اتساعاً مقارنة بالتعريف السابق . حيث حدد المعيار الدولي لارتباطات التأكد **the International Standard on Assurance Engagements** تعريف ارتباط التأكد على النحو التالي:-

«هو ذلك الارتباط الذي خلاله يعبر المحاسب الممارس عن استنتاج يصمم بهدف تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بخلاف الطرف المسئول عن نتيجة تقويم أو قياس الموضوع أو الأمر محل الارتباط في ضوء معايير مقررة»

«An engagement in which a practitioner expresses of the intended users Other than the responsible party about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against criteria».

وقد ميزت المعايير الدولية بين كل من :

١- ارتباط التقرير المباشر

---

[1] فقد يتم تعيين منشآت المحاسبة العامة من أجل تصميم وتطبيق نظام معلومات أو للمساعدة في تحديد قيمة مستهدفة لاندماج محتمل . أن تلك الخدمات قد تشكل خدمات الاستشارات، ومع ذلك فإذا تم تعيين تلك المنشآت للتحقق من إمكانية الاعتماد على النظام أو المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج، فإن ذلك يمكن أن يشكل ارتباط تأكد.

٢- ارتباط التصديق أو إبداء الرأي .

حيث في ظل ارتباط التقرير المباشر**a Direct Reporting Engagement** فإن المحاسب الممارس يقيس ويقيم المعلومات مباشرة[٩] . أن طبيعة القياس والتقييم يتم توفيرها للمستخدمين المستهدفين في تقرير التأكد . على سبيل المثال فإن منشاة المراجعة **Pricewaterhouse** قامت بحصر والتقرير عن التصويت عن مكافآت الأكاديمية . أن عملية الحصر الخاصة بالتصويت تمثل ارتباط تقرير مباشر.

أن التصديق **Attestation** يمثل عملية توفير تأكد عن إمكانية الاعتماد على معلومات معينة يم توفيرها عن طريق أحد الأطراف إلى طرف أخر. تركز خدمات التصديق على تأكيد محدد يتم عمله كتابة . أن المهني الذي يقوم بتوفير خدمة التصديق لا ينتج عادة معلومات أصلية **Original Formation** حيث أنها تكون مسئولية الطرف الذي يقوم بالتقرير عن المعلومات . أن التصديق يمثل ببساطة أضافة رأيه عن إمكانية الاعتماد على المعلومات. يوضح الشكل البياني رقم (١/٥) خدمة تصديقيه باعتبارها مجموعة فرعية من ارتباطات التأكد ز ولا يمكن أن تعتبر خدمة التصديق بمثابة ارتباط تقرير مباشر. أن انمط الاكثر شيوعاً يتعلق بالتحقق من التقارير المالية .

١,٤ الخدمات التي يقدمها المحاسب أو المراجع القانوني
Services Provided by Certified Public Accountants

يقدم المحاسب القانوني عادة كثير من الخدمات بالإضافة إلى خدمة المراجعة . ومن الأهمية بمكان تفهم العلاقة بين المدى الواسع للخدمات التي يقدمها هؤلاء المحاسبون القانونيون المرخص لهم بالمزاولة . حيث يتم تطبيق

[2] وبشكل بديل فإن المراجع قد يحصل على إقرار من الطرف المسئول بأنه قد قام بقياس وتقييم المعلومات الملائمة إلا أنه لا يمكن أن يقوم بتوصيلها مباشرة إلى المستخدمين المستهدفين.

معايير مهنية مختلفة على كل نوع من تلك الخدمات.

يوضح الشكل البياني رقم (١/٦) المدى الشامل للخدمات التي يمكن أن يقدمها هؤلاء المحاسبون القانونيون، وما توفره نتائج تلك الخدمات، وما تتضمنه من ارتباطات ذات طبيعة محددة تهدف إلى توفير معلومات تضفي تأكد معين ذو درجات متباينة حس نوع الخدمة المقدمة.

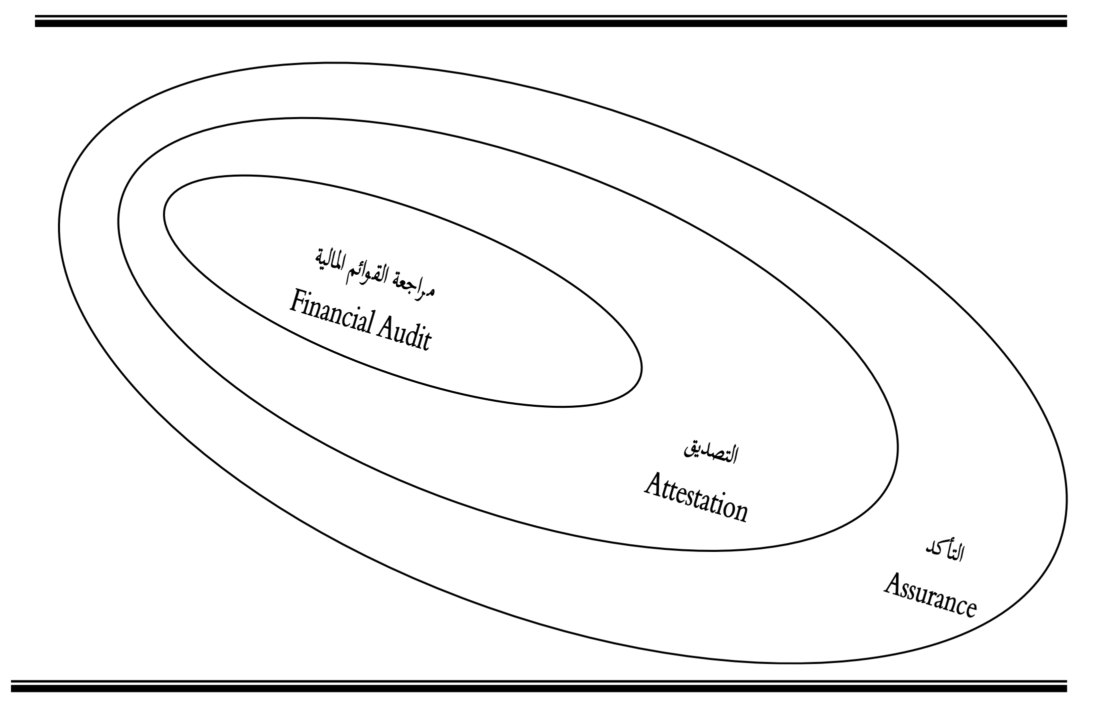
يوضح ذلك الشكل أيضًا مدى تلك الخدمات من خدمات تأكد **Assurance Services** إلى خدمات أخرى بخلاف التأكد **Non Assurance Services** والعلاقة المرتبطة بتلك الخدمات بعضها البعض.

١,٤,١ خدمات التأكد Assurance Services

تشير أدبيات مهنة المراجعة إلى وجود ثلاثة أنواع عامة من الخدمات



شكل بياني رقم (١/٥)
العلاقة فيما بين التأكد والتصديق ومراجعة القوائم المالية



شكل بياني رقم (١/٦)
العلاقة بين المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع



التي توفر تأكد **Assurance** هي(١٠):- المراجعة **Auditing** والتصديق **Attestation** بالإضافة إلى خدمات التأكد **Assurance Services** وكثيرا ما تستخدم تلك المصطلحات بشكل مترادف، حيث أنها على المستوى العام فإنها تتضمن نفس المنهجية الخاصة بتقييم دليل الإثبات بغرض تحديد درجة تطابق بين المعلومات والمعايير المقررة وإصدار تقرير يؤكد ذلك التطابق إلى المستخدمين . إلا أن تلك الخدمات عادة ما يتم تقديمها من خلال مدى أكثر

---

[1] يشير مصطلح التأكد إلى قناعة المراجع بمدى الاعتماد على تأكيد يعطيه أحد الأطراف ليستخدم بمعرفة طرف أخر، ومن أجل توفير ذلك التأكد يقوم المراجع بتقييم الأدلة المستخلصة من الإجراءات التي قام بتنفيذها ثم يقوم بعرض ما استخلصه من نتائج، وتتحدد درجة القناعة وبالتالي درجة التأكد في ضوء تلك الإجراءات المنفذة والنتائج المستخلصة منها.

تفصيلا – المراجعة – إلى مدى أكثر عمومية خدمات التأكد حيث تعتبر المراجعة مجموعة فرعية من خدمات التصديق والتي بدورها تعتبر مجموعة فرعية من خدمات التأكد.

يوضح الشكل البياني رقم (١/٧) العلاقة بين المراجعة والتصديق وخدمات التأكد وأنواع الخدمات التي يتم توفيرها.

المراجعة Auditing

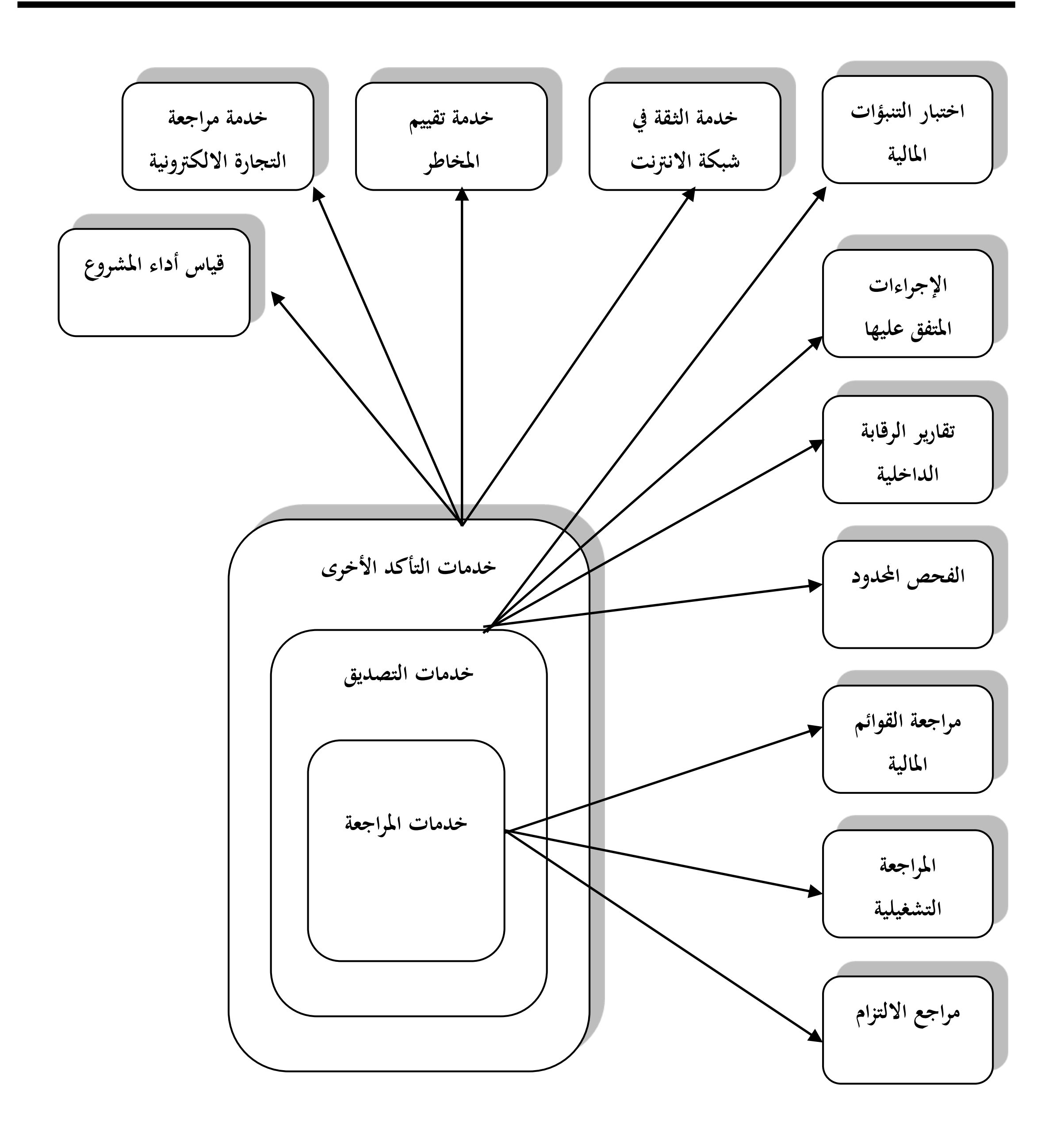
تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كل جوانبها الهامة طبقًا لإطار محاسبي محدد على سبيل المثال المعايير الدولية للتقرير المالي . والعبارة المستخدمة لذلك هي «تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة»

ويحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية تساعده في التوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية.

يدعم رأي المراجع في مصداقية القوائم المالية بإعطائه درجة عالية (وليست مطلقة) من التأكد . ولا يمكن الوصول إلى التأكد التام أو الكامل لعدة أسباب مثل الحاجة إلى الحكم الشخصي واستخدام الأساليب الاختبارية أو التي تحيط بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية، وحقيقة فإن أغلب الأدلة المتاحة للمراجع تكون في طبيعتها مقنعة وليست حاسمة.

التصديق Attestation

خلال السنوات الماضية تم مطالبة المراجعين على نحو متزايد بتنفيذ أنواع مختلفة من الخدمات الشبيهة بالمراجعة، أو إبداء الرأي لأغراض مختلفة. ومن أمثلة ذلك مطالبة البنك أن يقوم المراجع بالتقرير كتابة عن ما إذا كان عميل المراجعة قد التزم بكافة متطلبات اتفاقية القرض.



شكل بياني رقم (١/٧)
المراجعة والصديق وخدمات التأكد

وقد قام مجلس معايير المراجعة الأمريكي بوضع معايير لأداء خدمات التصديق والتي عرفها على النحو التالي:-

«تحدث خدمات التصديق عندما يرتبط أحد المحاسبين بإصدار تقرير عن الموضوع محل الارتباط Subject Matter أو أحد التأكيدات الخاصة بالموضوع An Assertion bout Subject Matter والذي يعد مسئولية طرف أخر (الإدارة على سبيل المثال)».

ولاشك أن ذلك التعريف يعتبر أوسع من ذلك الذي تم تقديمه سابقًا للمراجعة باعتبار أنه لم يعد يقتصر على الأحداث أو التصرفات الاقتصادية حيث يمكن أن يأخذ الموضوع **Subject Matter** كثير من الأنماط على سبيل المثال المعلومات المالية المستقبلية **Prospective** والتحليلات **Analyses**، والنظم **Systems** والعمليات **Processes** بالإضافة إلى السلوك **Behavior**. ومع ذلك فإن دور المراجعين ما زال متماثلا حيث يجب أن يحدد المراجع التوافق والتطابق بين الموضوع والمعايير التي يجب أن تكون مناسبة ومتاحة للمستخدمين . ومن أجل تحقيق ذلك يحصل المراجع ويقوم بتقيم دليل الإثبات من أجل توفير تأييد ودعم معقول للتقرير . ويلاحظ أن مراجعة القوائم المالية تعتبر نمط أو شكل متميز من خدمات التصديق.

بصفة عامة تعتبر خدمات التصديق أوسع وأشمل من عمليات المراجعة حيث أنها بجانب أنها تتضمن عمليات مراجعة القوائم المالية ، ومراجعة الالتزام ومراجعة الكفاءة والفعالية التشغيلية فإنها تشتمل على خدمات الفحص المحدود للمعلومات الدورية بجانب مهام الإجراءات المتفق عليها.

حيث يقوم المحاسبون القانونيون **(CPAs)** عادة بالتصديق على كثير من أنواع من الموضوعات (أو تأكيدات عن موضوع معين) على سبيل المثال التصديق على التنبؤات المالية ، أو التقرير عن الرقابة الداخلية ، أو التصديق

على الالتزام بالقوانين واللوائح.

تبدأ وظيفة التصديق بموضوع أو مادة معينة تكون مسئولية طرف أخر هي الإدارة . وكمثال على ذلك إبداء المراجع الرأي عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي **Internal Control Over Financial Reporting** . حيث يصبح الموضوع هو الرقابة الداخلية والتي تعتبر مسئولية الإدارة عمومًا. تتمثل أهم مجالات خدمات التصديق في اختبار القوائم المالية المتوقعة، وتقارير الرقابة الداخلية على التقرير المالي، والإجراءات المتفق عليها مهام الفحص المحدود.

فخدمات التصديق **Attestation Services** مقصورة على تلك الخدمات التي تتضمن إصدار تقرير عملية اختبار **Examination** أو فحص محدود **Review** أو تقرير إجراءات متفق عليها **Agreed – Upon procedures** عن موضوع الارتباط **Subject Matter** أو تأكيد معين **An assertion** على الموضوع **Subject Matter** الذي يعتبر مسئولية طرف أخر . وفي ظل ارتباط التصديق يتعين على المحاسب الممارس أن يقوم بتقييم موضوع الارتباط باستخدام معايير مناسبة أو معقولة **Suitable or Reasonable Criteria**.

خدمات التأكد Assurance Services

توسعت خدمات المراجعين لأكثر من مجرد التقرير عن إمكانية الاعتماد أو مصداقية **Reliability or Credibility** على المعلومات لتمتد إلى التقرير أيضًا عن ملائمة **Relevance** تلك المعلومات وتقديمها في توقيت مناسب **Timeliness** . وقد عرفت إحدى اللجان التي شكلها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين خدمات التأكد على النحو التالي:-

«تمثل خدمات التأكد الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات أو سياقها لأغراض خدمة متخذي القرار»

وكما سبق الذكر فقد عرفتها المعايير الدولية للمراجعة بأنها ارتباط خلاله يقوم

المحاسب المهني بتقييم موضوع معين الذي يعتبر مسئولية طرف أخر باستخدام معايير مناسبة مقررة من أجل التعبير عن استنتاج معين يزود المستخدمين المستهدفين بمستوى معين من التأكد عن ذلك الموضوع محل الارتباط.

يتسم ذلك التعريف بأنه يتضمن عديد من المفاهيم الهامة هي:-

١. يركز ذلك التعريف على عملية اتخاذ القرار **Decision Making** حيث تتطلب عملية اتخاذ القرارات السليمة **Improving the Quality of Information It's Context** الاعتماد على معلومات ذات جودة والتي يمكن أن تكون مالية أو غير مالية.

٢. ترتبط تلك الخدمات بتحسين جودة المعلومات وسياقها **Improving the Quality of Information and its Context** ، حيث يمكن لارتباط خدمة التأكد أن يحسن من تلك الجودة عن طريق تحسين الثقة **Confidence** في إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى ملائمتها. ويمكن أن يتم تحسين سياق المعلومات عن طريق إبراز التأكيد على الشكل والخلفية العامة التي عن طريقها يتم عرض تلك المعلومات.

ويشير تحسين سياق المعلومات ليس فقط على المعلومات ذاتها وإنما أيضاً على كيفية استخدامها في سياق عملية اتخاذ القرارات. وكمثال على ذلك توفير المعلومات الرئيسية في قاعدة البيانات التي يمكن استخدامها عن طريق الإدارة لاتخاذ القرارات الهامة.

٣. يتضمن ذلك التعريف مصطلح الاستقلالية **Independence** . فمع خدمات التأكد يتم تركيز الاستقلالية على جودة المعلومات أو سياقها ولا تتضمن بالضرورة دراسة العلاقات الأخرى التي قد توجد بين مقدم التأكد **Assurance Provider** والعميل **Client**.

٤. يتضمن التعريف مصطلح الخدمات المهنية **Professional Services**

والتـي تتضـمن تطبيـق الحكـم المهنـي، طالمـا أن تقـديم الخـدمات يتطلـب وجـود عنصر معين من الحكم المهني الذي يتأسس على التعليم والخبرة.

يلخـص الجـدول رقـم (١/٨) العلاقـات بـين المراجعـة والتصـديق وخـدمات والتأكـد. ويلاحـظ أن التعريـف المتضـمن فـي ذلـك الجـدول يبـدأ مـن خـدمات المراجعة الأكثر تحديداً إلي خدمات التأكد الأكثر عمومية.

ولقد تم تحديد وتطوير ستة مجموعات من خدمات التأكد عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين**AICPA** هي:-

١- تقييم المخاطر Risk Assessment

توفر تلـك الخدمـة تأكـد **Assurance** بـأن كافـة مخـاطر المنشـأة تعتبـر كاملـة بالإضافة إلي تقييم ما إذا كان للمنشأة نظم ملائمـة محل تشـغيل تقوم بـإدارة تلك المخاطر بفعالية أم لا.

٢- قياس أداء المشروع Business Performance Measurement

تـوفر تلـك الخدمـة تأكـد بـأن نظـام قيـاس أداء المنشـأة يتضـمن مقيـاس ملائـم يمكن الاعتماد عليه من أجل تقييم الدرجة التي خلالها يتم تحقيـق أهـداف المنشـأة أو كيفية مقارنـة أداء المنشأة بأداء نظيرها من المنافسين.

٣- أمكانية الاعتماد على نظام المعلومات Information System Reliability

توفر تلك الخدمة تأكد بأن نظـم المعلومـات الداخليـة تتضـمن معلومـات قابلـة للاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية.

٤- التجارة الالكترونية Electronic Commerce

تتضمن تلك الخدمة توفير تأكد بـأن النظم والآليـات المستخدمة فـي التجـارة

الالكترونية تضفي على البيانات الملائمة النزاهة والأمن والخصوصية وإمكانية الاعتماد.

جدول رقم (١/٨)
العلاقة بين المراجعة والتصديق وخدمات والتأكد

تعريف الخدمة	القيمة المضافة للمعلومات التي يتم التقرير عنها	الخدمة
تقرير عن اختبار القوائم المالية للعميل (وعند مراجعة الشركة العامة يتم التقرير عن نظام الرقابة الداخلية على التقرير المالي للمنشأة).	– إمكانية الاعتماد – المصداقية	المراجعة
تقرير عن الموضوع محل الارتباط أو عن تأكيد على الموضوع الذي يعتبر مسئولية طرف أخر.	– إمكانية الاعتماد – المصداقية	التصديق
الخدمة المهنية التي تحسن من جودة المعلومات أو سياقها لأغراض خدمة متخذي القرار.	– إمكانية الاعتماد – المصداقية – الملائمة – التوقيت المناسب	التأكد

٥– قياس أداء العناية بالصحة

Health Care Performance Measurement

توفر تلك الخدمة تأكد عن فعالية خدمات العناية بالصحة المقدمة عن طريق المستشفيات والأطباء والموردين الآخرين.

٦– العناية بالكبار في السن Prime Plus

هي خدمة توفر تأكد بأن الأهداف المحددة بخصوص الكبار في السن قد تم الوفاء بها عن طريق موردى خدمات تلك العناية.

وهناك سبعة أنواع أخرى لخدمات التأكد التي قد تكون ملائمة لعل أبرزها الالتزام بسياسة الشركة **Corporate Policy Compliance**، وتقديم المراجعة الداخلية عن طريق مصادر خارجية **Outsourced Internal Auditing**،

وإمكانية مساءلة ومحاسبة شريك التداول **Trading partner Accountabilit**، وعمليات الاندماج والاستحواذ **Mergers and Acquisitions**، والتأهيل للأيزو ٩٠٠٠ أو التزام مديري الاستثمار بمعايير وإرشادات مؤسسات إدارة الاستثمار بالإضافة إلي تأكيدات الثقة فى النظام **Sys-Trust** أو تأكيد ثقة الويب **Web-Trust** أو موقع الشركة بشبكة الانترنت العالمية **World Wide Web Assertions**.

تلك الخدمات يجب أن تعطي للقارئ مدى واسع من الفرص التي توجد للمحاسبين الممارسين لتوفير خدمات التأكد لعملائهم القائمين بالإضافة إلي الجودة.

٤.٢ خدمات الأخرى بخلاف التأكد

Non Assurance Other Services

يوضح الشكل البياني السابق (١/٥) العلاقة بين خدمات التأكد والخدمات الأخرى بخلاف التأكد . وتتضمن خدمات بخلاف التأكد الخدمات الضريبية، وخدمات الاستشارات الإدارية، وخدمات المحاسبة وإعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية.

- **٤.٢.١ الخدمات الضريبية** Tax Services

تمثل الخدمات الضريبية جانباً هاماً من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات المراجعة لعملاء مراجعة القوائم المالية، خاصة وأن هذه الخدمات تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية، وهذه الخدمات الضريبية تتراوح عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلي خدمات التخطيط والفحص الضريبي وتقديم أراء ضريبية **Tax Advice & Tax Planning Services** ، بالإضافة إلى المساعدة في حل المنازعات الضريبية.

وهنـاك بعـض شـركات المراجعـة وبعـض المـراجعين القـانونيين ممـن تخصصـوا فـي هـذه الخدمـة لدرجـة أنهـا قـد أصـبحت تمثـل الجـزء الأكبـر مـن مجموعة ما يقدمونه من خدمات، ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمـع المحاسـبين القـانونيين الأمريكـي لجنـة خاصـة بمسـئوليات وممارسـة الخدمات الضريبية **Committee on Responsibilities & Tax Practice** ، وقد صدر عنها عدة ايضاحات تعرف وتحدد مسئوليات المحاسب القانوني عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات.

- ٤.٢.٢ خدمات الاستشارات الإدارية

Management Advisory Services (MAS)

نظراً لخبرة المراجع القانوني الكبيرة بعملائه المختلفين فضلاً عن خبرتـه فـي تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية، فقد ترتب على ذلك زيـادة الطلب على خدمات هذا المراجع في مجال الاستشارات الإدارية **MAS** علـى نحـو مستمر. وتشمل هـذه الخـدمات تحليـل الـنظم وتحسـين وتطـوير الـنظم الموجـودة حاليـاً، وتصـميم الـنظم المحاسـبية، وفـي بعـض الأحيـان مسـاعدة عملائـه فـي الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً.

ويشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذا النوع من الخدمات طالمـا أنها تتسق مـع قـدرة المراجـع المهنيـة ومسئولياته وآداب وسلوك المهنـة، إلا أنـه ليس من المتوقع أن يحصل على تدريب فني كمستشار للإدارة. وعـادة مـا توجد الكفـاءات اللازمـة لتقـديم هـذا النـوع مـن الخـدمات- فقـط- بشـركات المراجعـة الكبيرة، كما أن هذه الكفاءة قد تتكون من بعض المهـارات المدربـة فـي مجـالات أخـرى بخـرف المحاسـبة، مثـل تطبيقـات الكومبيـوتر أو الإدارة. ولأن طبيعـة بعض هذه الخدمات الاستشـارية قد تكون مختلفة جداً عن مجـال المراجعـة أو

المحاسبة، فإن العاملين في مجال الخدمات الاستشارية ربما يكون اتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين في مجال المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بنفس شركة المراجعة.

وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (**AICPA**) لجنة أسماها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية **Management Advisory Services Executive Committee** لتوفير التدعيم الفني وإرشاد القائمين بتلك الخدمات.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلي تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له ومما يحقق أهداف التنظيم. وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم.

- القيام ببعض الدراسات الخاصة (مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلية) وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها.

- تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية.

- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجدية للعميل.

ونظراً لأن طبيعة خدمات الاستشارات الإدارية تجعل من المحاسب يلعب دور المدافع أو المؤيد عن عميله، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة من المحاسب، خاصة وأنه سيؤدي أيضاً خدمة المراجعة لنفس العميل، فقد أدى ذلك إلي تعرض مهنة المحاسبة إلي النقد في السنوات الأخيرة من قبل بعض أعضاء الكونجرس في الولايات المتحدة وغيرهم، ممن

يشعرون بأنه من غير الممكن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والمحافظة في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم، ولهذا السبب وغيره من الأسباب فقد بدأت لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية في تعريف دور المحاسب في تقديم الخدمات الاستشارية بشكل أكثر وضوحاً ودقة، ونتيجة لهذه الجهود صدرت عدة نشرات متتالية- وحتى تاريخه- بالمعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات الاستشارية، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات الاستشارية، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير العامة والفنية لمهنة المحاسبة.

وقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية في مجموعتين، المعايير العامة (**General Standards**) والمعايير الفنية (**Technical Standards**) ، وتطبق المعايير العامة على كل من التعاقد على الخدمات الاستشارية، ومجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح أو مشورة. كما أنها تتبع القاعدة ٢٠١ من قواعد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، والتي حددت المعايير العامة لممارسة المحاسبة القانونية ككل، وتتكون هذه المعايير العامة للخدمات الاستشارية من الأتي:

١- القدرة أو التأهيل المهني (**Professional Competence**) ، فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي. فالتعاقد على تقديم الخدمات الاستشارية أو مجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح ومشورة يجب أن يتم بواسطة فرد لديه التدريب المناسب والكافي لمعالجة الموضوع قيد البحث والدراسة.

٢- بذل العناية المهنية المعقولة (**Due Professional Care**) فالممارس يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.

٣- الإشـراف والتخطـيط الملائـم والكـافي (**Adequate Planning & Supervision)** ، فالمهمـة يجب أن تخطط بشكل ملائم، كمـا أنـه يجـب أن يـتم الإشراف بشكل ملائم وكافي على المساعدين.

٤- كفايـة البيانـات الملائمـة (**Sufficient Relevant Data**) ، فالممـارس يجب عليه أن يجمع قدراً كافياً من البيانـات الملائمـة عن مهمتـه وبالشـكل الـذي يوفر له أساساً مناسباً لأعداد تقريره.

٥- التنبؤات (**Forecast**) أن عضـو مجمـع المحاسبين القـانونيين الأمريكـي يجـب أن لا يسـمح بـاقتران أسـمه بأيـة توقعـات أو تنبـؤات بعمليـات أو صـفقات ستقع في المستقبل، بالشكل الذي يوحي أو يـدعو إلـي الاعتقـاد بـأن يشـهد بصـحة أو إمكانية الاعتماد عليها.

أمـا المعـايير الفنيـة فإنهـا تطبـق فـي حالـة التعاقـد علـى تأديـة الخـدمات الاستشارية لا تقديم هذه الخدمات في صورة نصح أو مشورة ، كمـا أنهـا تنـدرج تحت القاعدة ٢٠٤ من قواعد مجمـع المحاسبين القـانونيين الأمريكـي التـي تحكـم أو تحـدد المعـايير الفنيـة لكافـة جوانـب مهنـة المحاسبة القانونيـة ، **وتتكـون هـذه المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية من الأتي:**

١- دور ممـارس أو مقدم الخدمات الاستشـارية **(The Pole of The MAS Practitioner)** ، يجـب علـى ممـارس المهنـة – فـي كافـة مراحـل القيـام بمهمـة الخـدمات الاستشـارية أن يتفـادى القيـام بـدور الإدارة، أو أن يأخـذ علـى عاتقـة أي دور يمكن أن يؤثر بشكل عكسي على موضوعيته. وبالطبع فـإن مثـل هـذه القاعـدة تمثل- ولا شك- حجر الزاوية عند ممارسة تلك الخدمات الاستشـارية، كمـا تسـمح- فيمـا لـو طبقت بجديـة- للممـارس بـأن يقـدم خـدمات الاستشـارات الإداريـة بشـكل متزامن ومنسجم مع خدمات المراجعة.

٢- التفـاهم والاتفـاق مـع العميل **(Understanding With The Client)**،

يجب أن يحصل الممارس على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

٣- منفعة العميل **(Client Benefit)** ، تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد على القيام بمهمة الخدمات الاستشارية، ومن ثم فإن المراجع القانوني يجب عليه- قبل تنفيذ المهمة- أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات، كما أنه يجب أخبار العميل بأية تحفظات تكون لدى المراجع. فضلاً عن هذا فإن الممارس يجب أن لا يتعهد بالنتائج ضمنياً أو صراحة، ومن ثم يجب أن يفسر بوضوح على أنه مجرد تقديرات.

٤- تبليغ النتائج **Communication** ، يجب تبليغ العميل شفهياً أو كتابة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الاستشارات الإدارية - فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات – وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار.

- ٤،٢،٣ **الخدمات المحاسبية** Accounting Services

فقد يقوم المحاسب على سبيل المثال بإعداد السجلات والقوائم المالية**Compilation Services** لعملاء مراجعة غير مقيدة بالبورصة او لعملاء مراجعة قوائم مالية لشركات مقيدة بالبورصة .

(i)عملاء مراجعة شركات غير عامة

السجلات والقوائم المحاسبية بخلاف المراجعة للمنشأة ولا سيما الصغيرة مجالا أخر من المجالات المتزايدة التي يقدمها المحاسب القانوني أو مؤسسة المحاسبة العامة سواء أكانت صغيرة أو كبيرة (عن طريق إنشاء أقسام بها لتأدية تلك الخدمات).

تتراوح تلك الخدمات ما بين إمساك دفاتر وسجلات محاسبية وخدمات

إعداد كشوف المرتبات ذات الطبيعة الروتينية وإعداد قوائم مالية أو ذات سمة ميكانيكية وتشمل الأمثلة على مثل تلك الخدمات التالية:

- تسجيل المعاملات التي قام عميل المراجعة بتحديد أو الموافقة على تبويبها المحاسبي الملائم.

- ترحيل المعاملات المكودة إلى دفتر الأستاذ العام لعميل المراجعة.

- إعداد قوائم مالية مبنية على معلومات في ميزان المراجع.

- ترحيل القيود المعتمدة حتى ميزان المراجعة.

وينبغي تقييم أهمية أي تهديد ناتج وإذا كان جوهريا بصورة واضحة ينبغي أخذ أدوات الحماية في الاعتبار وتطبيقها عند اللزوم لتخفيض التهديد لمستوى مقبول وقد تشمل أدوات الحماية الآتي:

- القيام بالترتيبات بحيث لا يقوم عضو من أعضاء فريق التأكد بأداء مثل تلك الخدمات.

- تنفيذ سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين يقدمون مثل تلك الخدمات، من صنع أية قرارات إدارية نيابة عن عميل المراجعة.

- طلب أن يقوم عميل المراجعة نفسه بإعداد البيانات الأولية للقيود المحاسبية.

- طلب قيام عميل المراجعة بوضع الافتراضات الأساسية والموافقة عليها.

- الحصول على موافقة عميل المراجعة على أية قيد لليومية مقترح أو تعديلات تؤثر على القوائم المالية.

فعلى الرغم من أنه تقع على عاتق إدارة العميل مسئولية إمساك السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية ، إلا أنه قد تطلب من المحاسب القانوني أو المؤسسة مساعدتها في هذا الشأن فإذا قام ذلك المحاسب أو المؤسسة أو وحدة من وحداتها الخارجية أو الأفراد الذين يقدموا مثل تلك المساعدة باتخاذ قرارات

إدارية فلن تستطيع أية أداة من أدوات الحماية أن تخفض التهديد الناتج عن القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة المراجع نفسه إلى مستوى مقبول وبناء عليه لا يجوز لهؤلاء الأشخاص.

اتخاذ مثل تلك القرارات وتتضمن مثل هذه القرارات الإدارية ما يلي:

- تحديد أو تغيير قيود اليومية أو تبويب الحسابات أو المعاملات أو غيرها من السجلات المحاسبية دون الحصول على موافقة عميل المراجعة.
- اعتماد أو التصريح بالمعاملات.
- إعداد المستندات الأولية أو استحداث بيانات (بما في ذلك قرارات خاصة بافتراضات التقييم) ، أو القيام بعمل تغييرات في هذه المستندات أو البيانات.

وعادة ما يتخلل عملية المراجعة حوار مكثف بين المؤسسة وإدارة عميل المراجعة وأثناء هذه العملية تطلب الإدارة وتتلقى بيانات جوهرية تتعلق بأمور مثل مبادئ المحاسبة والإفصاح في القوائم المالية وملاءمة الضوابط والطرق المستخدمة في تحديد المبالغ المثبتة كأصول والتزامات وتعد المساعدة الفنية التي لها مثل هذه الطبيعة والنصح بشأن المبادئ المحاسبية لعملاء المراجعة، وسائل ملائمة لعرض القوائم المالية بصورة عادلة وبصفة عامة لا يشكل تقديم مثل تلك النصيحة تهديدا لاستقلالية المؤسسة وبالمثل، فقد تخلل عملية المراجعة القيام بمساعدة عميل مراجعة في حل مشاكل تسوية الحسابات وتحليل وإضافة المعلومات للتقارير الرقابية والمساعدة على إعداد قوائم مالية مجمعة (بما في ذلك ترجمة الحسابات القانونية المحلية لتتماشى مع السياسات المحاسبية للمجموعة والانتقال لإطار آخر لإعداد التقارير مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، وذلك عن طريق مساعدته في صياغة بنود الإفصاح واقتراح تعديل قيود اليومية وتقديم المساعدة والنصح عند إعداد الحسابات القانونية المحلية للمنشآت التابعة وتعتبر تلك الخدمات جزءًا طبيعيًا من عملية المراجعة

ولا تشكل في الظروف العادية، أية تهديدات للاستقلالية.

(II)عملاء مراجعة قوائم مالية لشركة عامة مقيدة بالبورصة

يمكن أن يؤثر تقديم خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر بما في ذلك خدمات إعداد كشوف المرتبات وإعداد القوائم المالية أو المعلومات المالية التي تشكل الأساس للقوائم المالية والتي يقدم عليها تقرير المراجعة – نيابة عن عميل المراجعة المقيد في البورصة، على استقلالية المؤسسة أو على وحدتها الخارجية أو على الأقل يظهر بمظهر العائق للاستقلالية وبناء عليه لن تكون هناك أداة من أدوات الحماية غير الامتناع عن أداء مثل تلك الخدمات، ولذا لا ينبغي على المؤسسة أو وحداتها الخارجية أن تقدم مثل تلك الخدمات لعملاء المراجعة المقيدين بالبورصة.

ولن ينظر إلى تقديم الخدمات المحاسبية وإمساك الدفاتر ذات الطبيعة الروتينية الميكانيكية لقيم أو شركة تابعة لعميل مراجعة مقيد بالبورصة على أنها تؤثر على الاستقلالية فيما يتعلق بعميل المراجعة بشرط الوفاء بالشروط التالية:

(أ) ألا تتعلق الخدمات بممارسة الحكم الشخصي.

(ب) تعد أقسام الشركات أو الشركات التابعة التي تقدم لها الخدمات مجتمعة غير هامة لعميل المراجعة أو أن الخدمات المقدمة مجتمعة تعد غير هامة للقسم أو الشركة.

(ج) الأتعاب التي تحصل عليها المؤسسة أو وحدتها الخارجية من هذه الخدمات تعد إجمالا غير جوهرية بصورة واضحة.

وإذا قدمت مثل تلك الخدمات، ينبغي تطبيق جميع أدوات الحماية التالية:

(أ) لا ينبغي على المؤسسة أو وحدتها الخارجية أن تقوم بأي دور إداري

ولا أن تصنع أية قرارات إدارية.

(ب) ينبغي على عميل المراجعة المقيد في البورصة تحمل مسئولية نتائج العمل.

(ج) لا ينبغي على العاملين الذين يقدمون الخدمات أن يشتركوا في المراجعة.

وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين عام ١٩٧٧ بتشكيل لجنة شئون خدمات المحاسبة والفحص الأمريكي **Accounting & Review Services Committee** المراقبة وتنظيم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة كاستجابة للانتقادات التي أثيرت حول عدم الاهتمام بوضع معايير لازمة لتلك الخدمات.

وعادة ما تقتصر إجراءات الجمع والإعداد **Compilation Services** على تفهم نشاط العميل وإعداد سجلاته وقوائمه المالية، تم التحقق من الأخطاء الهامة الواضحة ، ومن هنا فليس ضروريا إبداء رأي أو تأكد بهذا الشأن ، ومع ذلك كأي مهمة يقوم بها المحاسب القانوني تتعلق بالقوائم المالية فإنه يعتبر مسئولا عن تصحيح والإفصاح عن أي انحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها يكون قد نمى إلى علمه.

- ٤،٢،٤ تقديم خدمات المراجعة الداخلية لعملاء المراجعة

Providing Internal Audit Services for Audit Client

قد يقوم المحاسب القانوني أو مؤسسة المراجعة أو المحاسبة العامة أي أرصدة من وحداتها بتقديم خدمات المراجعة الداخلية لعميل المراجعة وقد تشمل خدمات المراجعة الداخلية توسيع نطاق المؤسسة في خدمة المراجعة بصورة تفوق متطلبات معايير المراجعة المتفق عليها أو المساعدة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية للعميل أو الاستعانة بالمؤسسة لأداء العمل بالكامل، وعند

تقييم أي تهديد يواجه الاستقلالية يجب أخذ طبيعة الخدمة في الحسبان ولهذا الغرض لا تشمل خدمات المراجعة الداخلية خدمات المراجعة الداخلية التشغيلية غير المرتبطة بالضوابط المحاسبية الداخلية أو النظم المالية أو القوائم المالية.

لن يكون للخدمات المتعلقة بتوسيع نطاق الإجراءات المطلوبة للقيام بعملية المراجعة وتتماشى مع معايير المراجعة تأثيرًا على الاستقلالية فيما يتعلق بعميل مراجعة، بشرط ألا يتصرف العاملين بالمؤسسة أو بوحدتها الخارجية أو يظهر أنهم يتصرفون بصفة ماثلة كعضو من أعضاء إدارة عميل المراجعة.

عندما تقدم المؤسسة أو وحدة من وحداتها الخارجية المساعدة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية للعميل أو تأخذ على عاتقها أداء عمل المراجعة الداخلية بالكامل، يمكن تخفيض أي تهديد ناتج عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع **Self-Review** إلى مستوى مقبول وذلك عند التأكد من أن هناك فصلاً واضحًا بين الإدارة والرقابة على المراجعة الداخلية بواسطة إدارة عميل المراجعة وأنشطة المراجعة الداخلية ذاتها.

كما يمكن أن يؤدي جزء جوهري من أنشطة المراجعة الداخلية لعميل المراجعة إلى خلق تهديد ناتج عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع» ، لذا ينبغي على المؤسسة أو وحداها الخارجية أن تأخذ هذه التهديدات في اعتبارها وتتابعها بحرص قبل الاستمرار في هذه الأنشطة.

لذا ينبغي استخدام أدوات الحماية المناسبة في موضعها ، وعلى الأخص ينبغي على المؤسسة أو وحداتها الخارجية ضمان أن يقر عميل المراجعة بمسئوليته عن وضع نظام الرقابة الداخلية وتشغيله ومتابعته.

وتشمل أدوات الحماية التي ينبغي أن تطبق في جميع الظروف لتقليل تهديد ناتج لمستوى مقبول للتأكد من:

(a) مسئولية عميل المراجعة عن أنشطة المراجعة الداخلية والإقرار

بمسئوليته عن وضع وتشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.

(b) اختيار عميل المراجعة لموظف كفء، ومن المستحسن أن يكون داخل الإدارة العليا، ليكون مسئولا عن أنشطة المراجعة الداخلية.

(c) قيام عميل المراجعة أو لجنة المراجعة أو أية جهة إشرافية أخرى باعتماد نطاق ومخاطر وتكرارية عمل المراجعة الداخلية.

(d) أن عميل المراجعة هو المسئول عن تقييم وتحديد ما ينبغي تنفيذه من توصيات المؤسسة.

(e) قيام عميل المراجعة بتقييم كفاية إجراءات المراجعة الداخلية التي تم أداؤها والنتائج المترتبة على أداء تلك الإجراءات عن طريق الحصول على تقارير المؤسسة والعمل على تنفيذها.

(f) التقارير الشخصية بالنتائج والتوصيات المترتبة على أنشطة المراجعة الداخلية ترفع بصورة ملائمة للجنة المراجعة أو أية جهة إشرافية أخرى.

ينبغي أيضا دراسة ما إذا كان ينبغي فقط على العاملين غير المشتركين في عملية المراجعة والتابعين لإدارات أخرى في المؤسسة، أن يقدموا خدمات بخلاف المراجعة أو خدمة التأكد.

- ٤,٢,٥ توفير خدمات نظم تكنولوجيا المعلومات لعملاء مراجعة قوائم مالية

يمكن أن يؤدي توفير المحاسب القانوني أو مؤسسة المحاسبة العامة أو وحدتها الخارجية لعميل المراجعة الخدمات المتعلقة بتصميم وتنفيذ نظم تكنولوجيا المعلومات المالية المستخدمة لاستخراج معلومات تشكل جزءا من القوائم المالية للعميل، إلى خلق تهديد ناتج عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع»

وقد يكون ذلك جوهريا بدرجة لا تسمح بتقديم مثل تلك الخدمات لعميل

المراجعة ما لم تستخدم أدوات الحماية المناسبة في موضعها وبشرط التأكد من:

(a) إقرار عميل المراجعة بمسئوليته الخاصة عن وضع ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.

(b) اختيار عميل المراجعة لموظف كفء، ومن المفضل أن يكون من داخل الإدارة العليا، يأخذ على عاتقه مسئولية صنع جميع القرارات الإدارية المتعلقة بتصميم وتنفيذ نظم أجهزة الحاسب أو البرامج.

(c) قيام عميل المراجعة بصنع جميع القرارات الإدارية المتعلقة بعملية التصميم والتنفيذ.

(d) قيام عميل المراجعة بتقييم كفاية التصميم ونتائجه وتنفيذ النظام.

(e) مسئولية عميل المراجعة عن تشغيل النظام (أجهزة الحاسب أو البرامج) والبيانات التي يستخدمها أو يخرجها النظام.

وينبغي أيضا دراسة ما إذا كان ينبغي فقط على العاملين غير المشتركين في عملية المراجعة والتابعين لإدارات أخرى في المؤسسة ، أن يقدموا خدمات بخلاف المراجعة.

كما يمكن أن يؤدي توفير المحاسب المؤسسة أو وحداتها الخارجية لعميل المراجعة الخدمات المتعلقة بتصميم وتنفيذ نظم تكنولوجيا المعلومات المالية المستخدمة لاستخراج معلومات تشكل جزءا من القوائم المالية للعميل إلى خلق تهديد ناتج عن القيام بفحص ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع وينبغي تقييم أهمية التهديد، إن وجد ، وإذا كان التهديد هاما ومؤثرًا بصورة واضحة ينبغي عدم القيام بهذه الخدمة.

وتجدر الإشارة على أنه لا يشكل تقديم خدمات متعلقة بتقييم وتصميم وتنفيذ ضوابط المحاسبة الداخلية وضوابط إدارة المخاطر خطرا يواجه الاستقلالية بشرط ألا يقوم العاملين بالمؤسسة أو وحداتها الخارجية بأداء مهام الإدارة.

- ٤.٢.٦ الخدمات القانونية لعملاء مراجعة القوائم المالية

تعرف الخدمات القانونية بأنها الخدمات التي لا يتم السماح بممارستها إلا لشخص مسموح له بالتمثيل أمام المحاكم التي تقع مثل هذه الخدمات في نطاق اختصاصها أو يكون قد حصل على التدريب القانوني المطلوب لممارسة القانون، وتشمل الخدمات القانونية العديد من المجالات المتنوعة بما في ذلك الخدمات للعملاء المتعلقة بأنشطة الشركة مثل تقديم خدمة إعداد العقود والتقاضي والدمج وتقديم خدمات الاقتناء وتقديم المساعدة للإدارات القانونية الداخلية للعملاء.

ويمكن أن يؤدي تقديم المؤسسة أو أحد وحداها الخارجية المساعدة لمنشأة تكون عميل مراجعة إلى خلق تهديد ناتج عن كل من القيام بفحص ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع أو الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير.

حيث يجب أن تدرس التهديدات التي تواجه الاستقلالية اعتمادا على طبيعة الخدمة المقدمة وما إذا كان مقدم الخدمة منفصلا عن فريق المراجعة أو التأكد وأهمية المسألة بالنسبة للقوائم المالية للمنشآت ويتعين أن تكون هناك آليات حماية ملائمة لتخفيض أية تهديدات تواجه الاستقلالية لمستوى مقبول وفي الظروف التي لا يمكن فيها تخفيض التهديدات التي تواجه الاستقلالية لمستوى مقبول، يكون الإجراء الوحيد المتاح هو رفض تقديم مثل تلك الخدمات أو الانسحاب من عميل المراجعة.

وبصفة عامة لا يخلق تقديم خدمات قانونية لعميل مراجعة تتعلق بأمور لا يتوقع أن يكون لها تأثيرا هاما على القوائم المالية تهديدًا غير مقبول للاستقلالية.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك فرق بين الدفاع والنصح فالخدمات القانونية التي تدعم عميل المراجعة في تنفيذ المعاملات (على سبيل المثال صياغة العقود

والنصيحة القانونية والفحص القانوني النافي للجهالة **Due-Deligence** وإعادة الهيكلة) يمكن أن تخلق تهديدات ناتجة عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع» ومع ذلك يمكم أن توافر أدوات حماية لتخفيض هذه التهديدات لمستوى مقبول وبالتالي لن تؤثر مثل هذه الخدمة بصورة عامة على الاستقلالية بشرط:

(a) أن لا يشترك أعضاء فريق التأكد في تقديم الخدمة.

(b) أن يتخذ عميل المراجعة القرار النهائي فيما يتعلق بالنصيحة المعطاة، وفيما يتعلق بالمعاملات، أن ترتبط الخدمة بتنفيذ ما قرره عميل المراجعة.

إلا أنه يمكن أن يؤدي تمثيل عميل المراجعة في حل المنازعات أو التقاضي وعندما تكون مبالغها هامة نسبيًا ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية لعميل المراجعة، إلى خلق تهديد ناتج عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع» وتكون من الأهمية بحيث لا تستطيع أية أداة من أدوات الحماية أن تخفضه إلى مستوى مقبول ولذا لا ينبغي على المؤسسة القيام بمثل هذا النوع من الخدمات لعميل المراجعة.

وحينما يطلب من المؤسسة أن تقوم بدور الدفاع كخدمة لعميل المراجعة وذلك لحل نزاع أو التقاضي وعندما تكون مبالغها ليست هامة ومؤثرة على القوائم المالية لعميل المراجعة، ينبغي على المؤسسة تقييم أهمية أية تهديدات ناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير والقيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع، وإذا كان التهديد جوهريا بصورة واضحة يجب دراسة أدوات الحماية المناسبة وتطبيقها عند اللزوم للقضاء على التهديد أو تخفيضه لمستو مقبول وقد تشمل أدوات الحماية الآتي:

- وضع سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين يقدمون الخدمة لعميل المراجعة من صنع أية قرارات إدارية نيابة عن العميل.

- استخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التأكد للقيام بالخدمة.

وقد يؤدي تعيين شريك أو موظف في المؤسسة أو وحدة من وحداتها الخارجية كمستشار عام للشئون القانونية لعميل المراجعة إلى خلق تهديد ناتج عن القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع والدفاع عن مصالح العميل أمام الغير وتكون من الأهمية بحيث لا تستطيع أداة من أدوات الحماية تخفيض هذا التهديد إلى مستوى مقبول.

ويعتبر مركز المستشار العام عامة مركزا مرموقًا في الإدارة العليا للمنشأة يقع على عاتقه العديد من المسئوليات للشئون القانونية في الشركة وبناء عليه لا ينبغي على أي عضو من أعضاء المؤسسة أو وحداها الخارجية أن يقبل مثل هذا التعيين عند عميل المراجعة.

- **٤،٢،٧ خدمات التقييم**

يشمل التقييم عمل افتراضات تتعلق بالتطورات المستقبلية وتطبيق بعض المناهج والأساليب وضم الاثنين معًا لحساب قيمة معينة أو مجموعة من القيم لأصل أو التزام أو للنشاط ككل.

يمكن أن ينشأ تهديد ناتج عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع» عندما تقوم المؤسسة أو وحداتها الخارجية بأداء تقييم لعميل المراجعة ليدرج في القوائم المالية لهذا العميل.

وإذا كانت خدمة التقييم تتعلق بتقييم أمور هامة في القوائم المالية ويحتوي التقييم على درجة جوهرية من الأحكام الشخصية، لن يمكن تخفيض التهديد الناتج عن «القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع» إلى مستوى مقبول بواسطة تطبيق أية أداة من أدوات الحماية.

ويمكن أن يؤدي أداء خدمات التقييم التي لا تعتبر بمفردها أو مجمعة هامة

ومـؤثرة علـى القـوائم الماليـة أو تلـك التـي لا تحتـوي علـى درجـة جوهريـة مـن الأحكام الشخصية، إلى خلق تهديد ناتج عن القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجـع، ويمكـن تخفيضـه إلـى مسـتوى مقبـول عـن طريـق تطبيـق أدوات الحماية وقد تشمل أدوات الحماية هذه:

- استخدام محاسب مهني إضافي لم يكن عضوا في فريق التأكد لفحص العمل الذي تم أداؤه أو بطريقة أخرى إسداء النصح عند اللزوم.

- التأكيـد علـى فهـم عميـل المراجعـة للفـروض الأساسـية والمـنهج المسـتخدم والحصول على موافقته لاستخدامها.

- الحصول على إقرار بفهم عميل المراجعة لمسئوليته تجاه نتـائج العمـل الـذي قامت المؤسسة بأدائه.

- عمل الترتيبات حتى لا يشترك العاملون الذين يقدمون مثل تلك الخدمات فـي فريق المراجعة.

١،٥ الحاجة إلى المراجعة المالية الحيادية

The Need of Independent Financial Audits

- ١،٥،١ الحاجة إلى توصيل معلومات محاسبية مراجعة

عبـر ١٦٠ سـنة الأخيـرة نمـت تنظيمـات الأعمـال لحـد كبيـر مـن مجـرد المنشآت التي يتم تشغيلها عن طريق مالكها **Owner-Operated Entities** التـي تستخدم بضـعة أعضـاء مـن العـائليين إلـى الكثيـر مـن شـركات متعددة الجنسيات **Multinational Firms** يعمل بها الآلاف من العاملين مثل ذلك النمو جعل من الممكن أن يتم عمل قنوات لانتقال المـوارد الماليـة مـن الآلاف مـن المسـتثمرين الصـغيرين الآخرين من خـلال الأسـواق الماليـة ومؤسسـات مـانحى الائتمـان إلـى تلك الشركات المتزايدة.

وبينما نمت الشركات في حجمها فإن إدارتها قد عبرت من مرحلة الملاك المساهمين **Shareholders-Owners** إلى مجموعات صغيرة من المديرين المهنيين، ولذلك فإن نمو الشركة قد تم مصاحبته بانفصال متزايد لمصالح الملكية عن وظائف الإدارة، ونتيجة لذلك فقد نشأت الحاجة لمديري الشركة للتقرير الجوانب المالية لأنشطة وأعمال الشركة إلى ملاك التنظيم والموردين الآخرين للأموال على سبيل المثال البنوك والمقرضين الآخرين.

أن هؤلاء الذين يتلقوا تلك التقارير (القوائم المالية الخارجية) يحتاجون إلى التأكد من تلك القوائم يمكن الاعتماد عليها، ولذلك فهم يرغبون في أن يكون لديهم معلومات تم مرجعتها واختبارها.

ولقد نشأت مهنة المراجعة الخارجية استجابة أو تلبية للحاجة إلى الفحص الحيادي للمعلومات المالية ، ولتقديم تلك الخدمة يسعى المراجع بشكل موضوعي إلى جمع أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات عن الأحداث والتصرفات الاقتصادية ، وقد تتكون تلك الأدلة من البيانات المحاسبية الأساسية (مثل بيانات دفاتر الأستاذ وما إلى ذلك من بيانات مماثلة لتلك التي يعتمد عليها المحاسب عند إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى بعض المستندات مثل فواتير البيع ومصادقات العملاء أو ملاحظات المراجع، حيث يقوم المراجع بتقييم تلك الأدلة ثم يقومون بمقارنة تلك التأكيدات بالمعايير المقررة والحكم على ما إذا كانت تلك التأكيدات قد عرضت بصدق وعدالة، وكان أدلة الإثبات تمثل الأساس المناسب للتعبير عن رأي المراجع في تقرير المراجعة كاتصال ثانوي يكون من شأنه توفير إضفاء مصداقية لتلك التأكيدات، وجدير بالبيان فإن المراجعة لا توفر التأكد الكامل **Absolute Assurance** بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية سواء العفوية أو المتعمدة، ومن هنا فإن هناك قدرًا من عدم التأكد أو المخاطر يوجد دائمًا عند الاعتماد على المعلومات المالية المراجعة.

يوضح الشكل رقم (١/٩) تلك المراجعة المالية الحيادية .

- **١،٥،٢ الحاجة إلى حتمية الفحص الحيادي لعملية توصيل المعلومات المالية.**

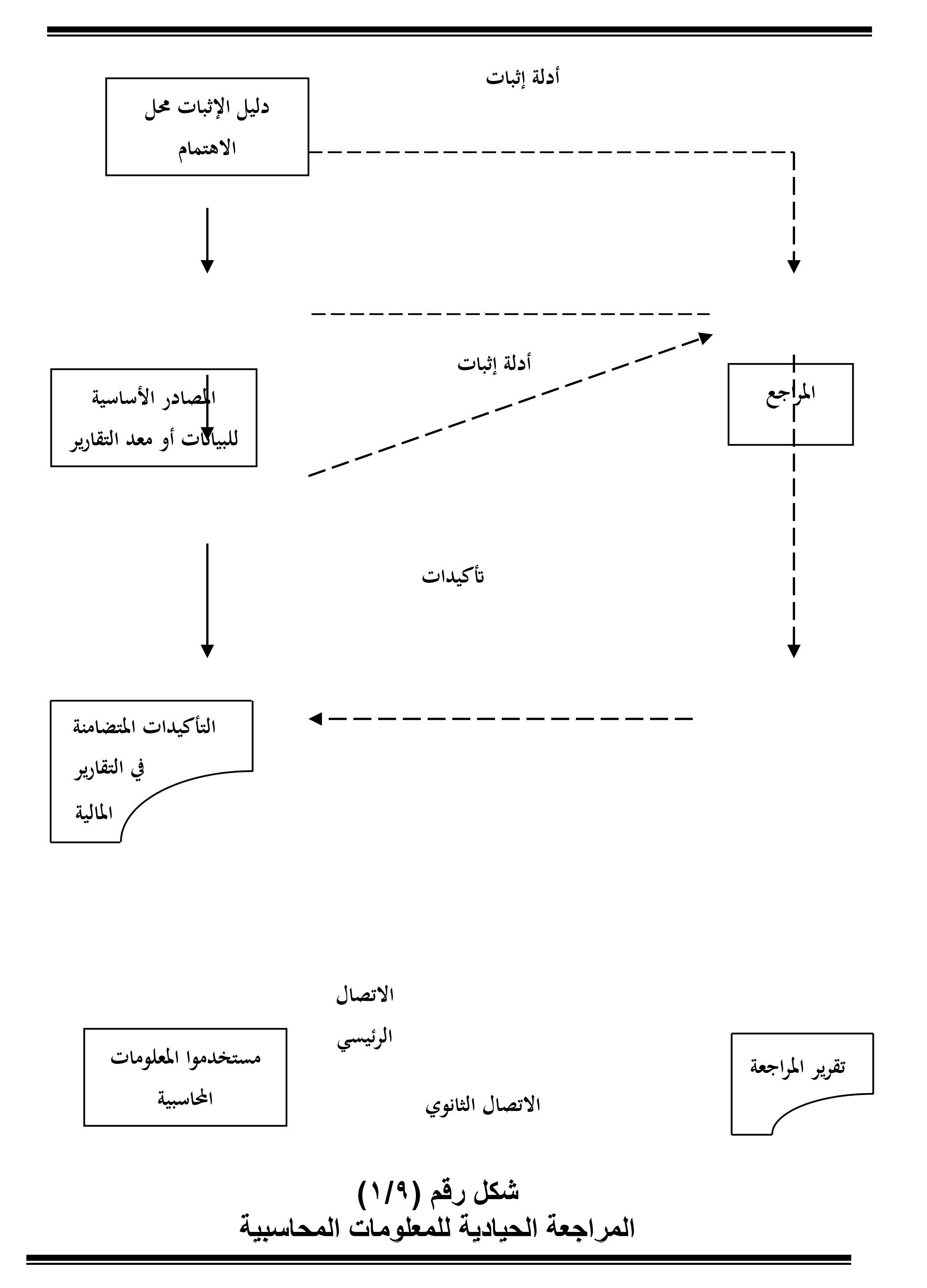
هناك ثلاثة أسئلة تنشأ بالارتباط بفحص تقارير الإدارة وقوائمها:

١- لماذا من المحتمل أن تكون المعلومات المتضمنة في تقارير الإدارة لا يمكن الاعتماد عليها؟

٢- لماذا يكون من الأهمية بمكان أن تكون المعلومات المتضمنة في التقارير لا يمكن الاعتماد عليها عن طريق المستخدمين.

٣- لماذا لا يقوم متلقوا أو مستخدموا التقارير بمراجعة المعلومات المالية بأنفسهم؟

لا شك أن الإجابة علي تلك الأسئلة يمكن توفيرها عن طريق أربعة عوامل رئيسية وبالتحديد هي تعارض المصالح، عواقب الخطأ، التباعد، بالإضافة إلى التعقيد.



شكل رقم (١/٩)
المراجعة الحيادية للمعلومات المحاسبية

(i) **تعارض المصالح** Conflict of Interests

يتم إعداد القوائم المالية للشركة عن طريق مديريها . وهؤلاء المديرين يقومون بالتقرير بصفة أساسية عن أدائهم . ويريد مستخدموا القوائم المالية أن تعرض تلك القوائم الأداء المالي والموقف المالي والتدفقات النقدية للشركة بدقة ما أمكن. ومع ذلك فهم يدركون أن المديرين قد يتحيزون عند إعداد تقريرهم بحيث يجعلونها تعكس إداراتهم عن أمور الشركة بشكل يسير لصالحهم.

ولذلك يمكن تبين أن هناك احتمال وجود تعارض في المصلحة فيما بين معدي ومستخدمي القوائم المالية، حيث أن أهداف معدي المعلومات المالية غالبًا ما تختلف عن تلك الخاصة بمستخدمي هذه المعلومات . على سبيل المثال يسعى مستخدموا المعلومات المالية للبحث عن تلك البيانات التي تساعدهم على اتخاذ قرارات تعظيم ثروتهم، في حين يحرص مقدموا القوائم المالية على تقديم تلك المعلومات التي من شأنها تحسين صورة المنشأة التي يعملون بها، وبالتالي تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها . ومما لا شك فيه فإن مثل تلك التحفيزات يمكن أن تؤدي إلى وجود قدر من التحيز الشخصي عند إعداد هذه البيانات . وتلعب المراجعة دورًا حيويا في المساعدة في التأكد بأن المديرين يوفرون معلومات صحيحة ، وأن المستخدمين علي ثقة في تلقي معلومات تعبر عن العرض العادل عن الأمور المالية للشركة ، وفي ضوء ذلك يمكن القول بأنه حتى يطمئن المستخدمون الخارجيون لتلك المعلومات على صدقها واتساقها، يجب أن تخضع تلك المعلومات للمراجعة والتدقيق، ولتحقيق تلك الغاية قد يحاول كل مستخدم للبيانات تدقيقها وفحصها شخصيًا إلا أن هذا يعتبر أمرًا غير عمليًا غير ممكنـًا في معظم الحالات . حيث أن مستخدمي البيانات غالبًا ما لايكون لديهم الوقت أو المهارات الكافية للقيام بتلك المهمة، ومن هنا كانت

ضرورة الاعتماد على محاسب مهني حيادي لفحص القوائم المالية وإبداء الرأي عن مدى إمكانية الاعتماد عليها.

(ii) **عواقب الخطأ** Consequences of Error

إذا ما بني مستخدموا القوائم المالية الخارجية للشركة قراراتهم علي معلومات غير قابلة للاعتماد فإنهم قد يعانوا من خسارة مالية خطيرة نتيجة لذلك، ويشار إلى ذلك بمخاطر المعلومات **Information Risk** التي تعكس عدم دقة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ، فعندما يتم الحصول على أية معلومات من منشأة لا تتفق الأهداف التي تسعى لتحقيقها مع أهداف المستخدم (وليكن أحد البنوك) . ويمكن أن يتم إعداد المعلومات على نحو متحيز لصالح المنشأة كأن يكون هناك تفاؤل غير حقيقي بشأن الاحداث المستقبلية أو نشر تصور متعمد غير صادق للتأثير على المستخدم .

وفي كل تلك الأحوال ستكون النتيجة وجود تحريف في المعلومات، على سبيل المثال عند اتخاذ قرار الإقراض بناء على القوائم للمنشأة المفترضة سيوجد احتمال كبير لقيام المقترض بالتلاعب في قوائمها المالية لزيادة فرص الحصول على القرض– وقد يكون ذلك التحريف متمثلا في إدراج قيم غير صحيحة أو قد لا يتم الإفصاح الكامل عن المعلومات الأمر الذي سيترتب عليه حتمًا عواقب على متخذ القرار. ولذلك فقبل تأسيس القرارات عن معلومات القوائم المالية فإنهم يرغبون في أن يكونوا علي تأكد بأن المعلومات قابلة للاعتماد عليها ، كما يجب ان تتسم بأنها أمنه ويمكن الارتكاز عليها . وإزاء ذلك يمكن إدراك أهمية مراجعة المعلومات المالية من أجل التحقق من صحتها ومن هنا يتعين تخفيض مخاطر المعلومات عن طريق إخضاع القوائم المالية للمنشأة إلى إجراءات مراجعة عن طريق مراجع خارجي حيادي عن المنشاة يقوم بالتصديق على عدالة عرض القوائم المالية.

(iii) **التباعد** Remoteness

بوجه عام نتيجة للعوامل القانونية والمادية والاقتصادية فأن مستخدمي القوائم المالية الخارجية للشركة لن يكونوا قادرين علي التحقق بأنفسهم من إمكانية الاعتماد علي المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

حتى إذا علي سبيل المثال كانوا يمثلون المساهمين الرئيسيين في الشركة فأنهم ليس لديهم الحق القانوني للوصول إلي سجلات ودفاتر الشركة والإطلاع عليها ، علاوة علي ذلك فأنهم قد يبعدون عديد من الأميال عن الشركة التي تمنع من الوصول السهل إليها، كما أنهم قد لا يكونوا قادرين علي الحصول على الوقت المناسب وتقديم التكلفة الفعالة التي يتم الارتباط بها عند فحص المعلومات ، كما أنهم ليس لديهم الحق القانوني في القيام بذلك[1].

ونتيجة للعوامل القانونية والمادية والاقتصادية التي تمنع مستخدمي القوائم المالية الخارجية من فحص المعلومات المقدمة عن طريق مديري الشركة شخصيا لذلك يتعين أن يقوم أحد الأطراف المستقلة هو المراجع الخارجي من تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي المعلومات نيابة عنهم . ومن ثم يتم استخدام المعلومات المراجعة في اتخاذ القرارات على أساس أنها معلومات مكتملة ودقيقة وغير مضللة.

(iv) **التعقيد** Complexity

كلما تزايدت الشركات في حجمها وكلما نمى حجم أعمالها، وتعددت العمليات والصفقات المالية فضلاً عن تعقد المعاملات الاقتصادية والنظم

---

[1] **ومع ذلك فجدير بالذكر فأن كثير من المؤسسات المالية بما فيها صندوق أموال المعاشات وشركات التأمين وصناديق الاستثمار الذين يمثلون المساهمين الجوهريين للشركات الضخمة يزورون الشركات التي يستثمرون فيها ويقومون بطرح الأسئلة علي إدارات تلك الشركات. تلك المؤسسات لديها تأثير ملحوظ علي الشركات المستثمر فيها لاسيما إذا لم تكن قد قامت بالأداء بشكل كافي.**

المحاسبية التي تتعامل معها وتقوم بتشغيلها ولا سيما في السنوات الأخيرة. على سبيل المثال تتسم المعالجة المحاسبية الصحيحة للاستحواذ على منشأة أعمال عن طريق منشأة أخرى بالصعوبة وتتضمن العديد من المشكلات المحاسبية، فضلا عن صعوبة التوصل إلى رقم الربح ومستوى الإفصاح الملائم عن نتائج أنشطة الفروع التي تعمل في مجالات متنوعة بالإضافة إلى تعقد الإفصاح الملائم عن الأدوات المالية للمشتقات **Derivative Securities** وأنشطة التحوط **Hedging Activities** .

ونتيجة لتلك التغيرات فإنه من المحتمل تماما أن تتغلغل داخل البيانات المحاسبية والقوائم المالية فضلا عن زيادة احتمال التسجيل غير الصحيح في الدفاتر والسجلات وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات . بالإضافة لذلك فبالارتباط بالتعقيد المتزايد للمعاملات والنظم المحاسبية والقوائم المالية فأن مستخدمي القوائم المالية الخارجية يصبحوا أقل قدره علي تقييم جودة المعلومات بأنفسهم، ولذلك فأن هناك حاجة متزايدة لان يتم فحص القوائم المالية عن طريق مراجع خارجي مستقل مؤهل لديه الكفاية والخبرة الضرورية لفهم أعمال المنشأة ومعاملاتها ونظمها المحاسبية.

- ١.٥.٣ الطلب على المراجعة لتخفيض مخاطر المعلومات

Need to Audits For Reducing Information Risk

لاشك أن دراسة الأسباب الاقتصادية للطلب على المراجعة يعتبر أمرًا مفيدا في حتمية المراجعة سواء لمنشآت الأعمال أو الوحدات الحكومية أو التنظيمات غير الهادفة للربح.

ويمكن توضيح مدى أهمية الطلب الاقتصادي على المراجعة من خلال تصور قرار البنك الخاص بمنح قرض لأحد منشآت الأعمال والذي يجب أن يتم

اتخاذه بناء على عدة عوامل مثل العلاقات والخبرة المالية الماضية والأحوال المالية للمنشأة كما تعكسها قوائمها المالية . وبصفة عامة فإن تحديد معدل الفائدة للقرض الممنوح سيتم كما اشار**Arens&Loebbecke** بناء على ثلاثة قوائمها المالية.

(١) معدل فائدة خالي من المخاطر **Risk-Free Interest Rate** وهو يمثل المعدل الذي يمكن للبنك أن يربحه من خلال الاستثمار في اذون الخزانة عن نفس فترة منح القرض للمنشأة.

(٢) مخاطر أعمال المنشأة **Business Risk** والتي تعكس احتمال عدم تمكن المنشأة من سواء قيمة القروض نتيجة عدد من الظروف الاقتصادية مثل حالة الانكماش الاقتصادية، أو اتخاذ قرارات إدارية غير حكيمة، وجود منافسة غير متوقعة في صناعة المنشاة.

(٣) مخاطر المعلومات **Information Risk** والتي تعكس إمكانية عدم دقة التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية .

ولا شك أن المراجعة تؤثر على مخاطر المعلومات بشكل جوهري فإذا ما تمت إجراءات المراجعة على القوائم المالية للمنشأة بشكل يتسم بالجودة وبالتالي يمكن للبنك تخفيض معدل الفائدة الإجمالي على القرض ويمكن للمنشأة الحصول على القرض عند تكلفة معقولة.

وتعتبر أفضل وسيلة متعارف عليها بين مستخدمي المعلومات المالية هي تكاليف مراجع خارجي حيادي يقوم بمراجعة القوائم المالية ، وفي تلك الحالة يتم استخدام المعلومات المراجعة في اتخاذ القرار بافتراض أنها تتسم بالاكتمال والدقة وتوفيرها في التوقيت المناسب ، وعادة ما تقدم إدارات المنشآت بتعيين احد المراجعين لتوفير تأكد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية فإذا ما تم إعداد تلك القوائم المالية على نحو غير صحيح ، فإن

المراجع سيواجه باحتمال مقاضاته مثل كل من المستخدمين والإدارة ويقاضي المستخدمون المراجع على أساس مسئولية المراجع المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ، كما يمكن للمستخدمين أيضا مقاضاة الإدارة وعمومًا تقاضي الإدارة المراجع باعتباره وكيلا عنها لتوفير تأكد عن مدى الاعتماد على القوائم المالية وبالتالي يتحمل المراجع مسئولية ضخمة من الوجهة القانونية.

وعمومًا كلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا، وكلما تزايدت حجم وتعقدت أعمال المنشاة كلما زاد الاعتماد على المراجع لتخفيض مخاطر المعلومات، وفي حالات عديدة توجد قواعد تنظيمية تتطلب أن تتم المراجعة عن طريق منشآت محاسبة عامة معتمدة على سبيل المثال ينبغي على كافة الشركات المسجلة في البورصة أن تعين مراجع يقوم بمراجعة قوائمها المالية كما يحدث في حالات أخرى في ظل عدم وجود متطلبات تنظيمية أن يطلب بعض البنوك والمقرضين إجراء عملية مراجعة دورية للشركات التي حصلت على قروض منها.

١٠٦ الفوائد المشتقة من مراجعات القوائم المالية الخارجية

Benefits Derived from External Financial Statement Audits

في القسم رقم ١,٥ بعالية تلاحظ أن مراجعات القوائم المالية الخارجية قد أصبحت ضرورية بسبب الفصل المتزايد بين وظائف الملكية والإدارة في الشركات، أيضًا بسبب وجود عديد من العوامل على سبيل المثال التعارض المحتمل في المصالح بين معدي ومستخدمي القوائم المالية ، فضلا عن عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية في التحقق من المعلومات بأنفسهم ، وفي ذلك الجزء يتم دراسة العوائد المشتقة من مراجعات القوائم المالية الخارجية عن طريق مستخدمي القوائم المالية والشركات محل المراجعة والمجتمع في مجموعة . أن تلك العوائد يتم عكسها في المبدأ الأساسي للمراجعة الخارجية

المعروف بتوفير وإضفاء القيمة. **Providing Value** . حيث يضيف المراجعون إمكانية الاعتماد والجودة **Reliability and Quality** على التقارير المالية المقدمة للأطراف الخارجية، وهم أيضًا يزودون المديرين والمسئولين في الشركة محل المراجعة بملاحظات بناءه **Constructive Observations** تنتج من عملية المراجعة ذاتها . ومن ثم فهم يشاركون كما أكد كل من **Porter & Hartherly** في التشغيل الفعال للمشروعات وتعزيز كفاءة أسواق رأس المال بالإضافة إلى تطوير القطاع العام .

- ١.٦.١ مستخدموا القوائم المالية Financial Statement Users

تتمثل قيمة المراجعة الخارجية لمستخدمي القوائم المالية في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية المقدمة عن طريق إدارة الشركات. وتنشأ تلك المصداقية من ثلاثة صور للرقابة التي تقوم بتوفيرها عملية المراجعة:

(i) **الرقابة المانعة** Preventive Control

يتعرض العاملون المرتبطون بتشغيل البيانات المحاسبية أو إعداد القوائم المالية للمنشأة الذين لديهم معرفة وخبرة بتلك الأعمال للتدقيق والمراجعة عن طريق المراجع، ولذلك فمن المرجح قيامهم بأداء عملهم بعناية فائقة مقارنة بما كان سيؤدونه عند غياب تلك المراجعة، ومن المحتمل أن تمنع تلك العناية الإضافية المبذولة عن طريق العاملين على الأقل بعض الأخطاء من حدوثها عند المنبع.

(ii) **الرقابة الكاشفة** Detective Control

حتى إذا ما قام العاملين في المنشأة محل المراجعة بتشغيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية بعناية فإن الأخطاء ما تزال يمكن أن تحدث، وقد يكتشف المراجع تلك الأخطاء أثناء عملية المراجعة ويجذب انتباه الإدارة إليها، ومن ثم

يمكن تصحيحها في التوقيت المناسب قبل نشر القوائم المالية وإعلانها.

(iii) **الرقابة عن طريق التقرير** Reporting Control

إذا ما اكتشف المراجع وجود أخطاء مادية في القوائم المالية فيقوم بإحالة الأمر للإدارة، إلا أنه في حالة رفض الإدارة تصحيحها فإن المراجع سوف يجذب الانتباه لتلك الأخطاء عن طريق التحفظ في تقرير المراجعة (بمعنى أن يقوم بالنص في تقريره على أن هناك شيء معين غير مقنع مع ضرورة إعطاء الأسباب المرتبطة بذلك الاستنتاج) ، وفي هذا السبيل فإن مستخدمي القوائم المالية يكونوا قد أحيطوا بالعلم عن طريق رأي المراجع بان المعلومات المقدمة غير قابلة للاعتماد عليها.

ومن الأهمية القول بأن الجمهور والبرلمان وكافة الجهات المستخدمة للقوائم المالية يتطلعون من المراجعين حماية مصالحهم عن طريق إعطاء تأكد **Assurance** بأن القوائم المالية قابلة للاعتماد عليها أو تقديم تحذيرا واضحًا بأنها ليست كذلك.

- **٢.٦.١ الشركات محل المراجعة**

أثناء مسار عملية مراجعة القوائم المالية الخارجية فإن المراجع يصبح متألفًا جدا مع المنظمة وأعمالها ونظامها المحاسبي وكافة جوانب أمورها المالية ، بالإضافة لذلك فإن المراجع حيث أنه يعتبر شخص مؤهل وذو خبرة كما أنه يعتبر بالنسبة للشركة محل المراجعة شخص خارجي موضوعي مستقل وبالتالي فهو يعتبر منفصل عن الإدارة اليومية لأعمال المنشأة.

تضع تلك العوامل المراجع في مركز نموذجي لإبداء ملاحظاته وتحديد أين يمكن عمل التحسينات الملائمة وهو بذلك يكون قادرًا على نصح الشركة محل

المراجعة مثل تقوية الرقابة الداخلية، وتطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية الأخرى بالإضافة إلى التخطيط الضريبي والاستثماري والمالي للشركة.

بالإضافة إلى ذلك في الحالات التي خلالها تنشأ مشكلة لمنشأة محل المراجعة، فإن المراجع يكون قادرًا على تقديم النصح عن عديد من الأمور الهامة مثل كيف يتم التعامل مع تقلبات الأسهم واستحواذ المشروعات أو تقسيمها أو تصفيتها . أن تقديم تلك الخدمات الإضافية عن طريق المراجع تعتبر ذات قيمة كبيرة للمنشاة محل المراجعة . ففي كثير من الحالات يكون هناك وجود لتلك الخدمات المتلازمة التي تجعل عملية المراجعة بمثابة خدمة اقتصادية من وجهة نظر الإدارة . أن المراجع المهني يجب دائما أن يكون يقظا تجاه الفرص التي تمثل خدمة لعميله ، في حين أنه في نفس الوقت يقوم بالاضطلاع بمسئولياته بضمير حي تجاه مستخدمي القوائم المالية المراجعة.

وبغض النظر عن قيمة تلك الخدمات لمنشأة محل المراجعة فإن هناك خطر محتمل يتعين على المراجعين أن يضعوه في ذهنهم في السنوات الحديثة فإن الأتعاب المدفوعة عن طريق عملاء المراجعة إلى مراجعيهم عن خدمات بخلاف المراجعة قد تزايدت لحد كبير في كثير من الحالات حيث زادت بدرجة كبيرة عن أتعاب المراجعة يوضح الشكل الإيضاحي رقم (١/١٠) تلك الحقيقة، حيث يشير إلى أنه في عام ٢٠٠٠ بلغت أتعاب المراجعة لعشرة من الشركات

الكبيرة المسجلة في سوق أسهم لندن حوالي ٦٣ مليون جنية استرليني، في حين بلغت الأتعاب المدفوعة الأخرى عن خدمات إضافية بخلاف المراجعة حوالي ١٨١ مليون جنية استرليني.

كما يوضح الشكل البيانى رقم (١/١١) الاتعاب المدفوعة مقابل خدمات المراجعة والخدمات الاخرى بخلاف المراجعة فى منشأت المحاسبة العامة الكبيرة فى الولايات المتحدة الامريكية .

وقد أدى ذلك إلى وجود مخاوف تتمثل في أن المراجعين قد لا يكونوا حريصين بشكل كاف عند أداء واجباتهم الخاصة بالمراجعة نتيجة للتخوف من تكدير إدارة المنشاة ، وتبعًا لذلك وجود مخاطر لفقط العقود المربحة المرتبطة بأداء الخدمات الإضافية الأخرى بخلاف خدمة المراجعة.

شكل رقم (١٠/١)
الأتعاب المدفوعة مقابل خدمات المراجعة والخدمات الأخرى الى أكبر عشرة شركات مسجلة في سوق أسهم لندن عام ٢٠٠٠

الشركة	أتعاب المراجعة بالمليون جنية إسترليني	أتعاب بخلاف المراجعة المدفوعة للمراجعين بالمليون جنية إسترليني	المراجع أو منشأة المحاسبة العامة
١- BPplc	٢٠,٠	٣٦,٤	Ernst & Young
٢- Vodafone Group plc	١,٠	١٦,٠	Deloitte & Touche
٣- HSBC Holding plc	١٨,٤	١٠,٧	KPMG
٤- Astra Zeneca plc	٢,٣	٩,٩	KPMG
٥- Royal Bank of Scotland plc	٤,٩	٨,٣	Pricewaterhouse coopers
٦- Lloyds TSB plc	٤,٠	٣٢,٠	Pricewaterhouse coopers
٧- Bovclays Bank plc	٤,٦	٢٧,٠	Pricewaterhouse coopers
٨- Telecommunications plc	٢,٧	١٩,١	Pricewaterhouse coopers
٩- Diagea plc	٢,٥	٧,٠	KPMG
١٠- Cable & wireless plc	٢,٥	١٤,٥	KPMG
الإجمالي	٦٢,٩	١٨٠,٩	

شكل رقم (١/١١)

الايرادات والبيانات الاخرى لمنشآت المحاسبة الكبيرة فى الولايات المتحدة

السنة المالية ٢٠٠٣

الحجم بالايرادات	المنشأة	صافى الايرادات فى الولايات المتحدة (بالمليون دولار)	عدد الشركاء	المهنيين	المكاتب بالولايات المتحدة	نسبة اجمالى الايراد من المحاسبة والمراجعة / والضرائب / والاستشارات الادارية / والخدمات الاخرى
١	ديليوت & توتش	$ ٦٥١١	٢٦١٣	٢٠٤٨٧	٩١	٩/٢٧/٢٥/٣٩
٢	ارنست & يونج	$ ٥٢٦٠	٢٠٠٠	١٤٤٠٠	٨٦	٣/٠/٣٥/٦٢
٣	برايس ووتر هاوس كوبرز	$ ٤٨٥٠	٢٠٠٠	٢١٠٠٠	١٢٥	٦/٥/٣٣/٦٢
٤	**KPMG**	$ ٣٧٩٣	١٦٢٢	١١٥٢٩	٩٤	٠/٠/٣٣/٦٧

السنة المالية ٢٠٠٠

الحجم بالايرادات	المنشأة	صافى الايرادات فى الولايات المتحدة (بالمليون دولار)	عدد الشركاء	المهنيين	المكاتب بالولايات المتحدة	نسبة اجمالى الايراد من المحاسبة والمراجعة / والضرائب / والاستشارات الادارية / والخدمات الاخرى
١	برايس ووتر هاوس كوبرز	٨٨٧٨	٢٩٣٢	٣٤١٥١	١٨٦	٥٠/١٧/٣٣
٢	ديليوت & توتش	٥٨٨٨	٢١٥٥	٢٠٦٥٨	١٠٣	٥٠/١٩/٣١
٣	**KPMG**	٥٤٠٠	١٥٠٠	١٩٠٠٠	١٤٥	٤٣/٢٢/٣٥
٤	ارنست & يونج	٤٢٧٠	١٩٤٦	١٣٦٥٣	٨٢	٥/٣٨/٥٧
٥	اندرسون	٣٦٠٠	١٣١٣	١٧٦٠٠	٨٠	٢٥/٣٠/٤٥

- ١.٦.٣ المجتمع ككل Society ASA Whole

أن العوائد المتدفقة من أداء عمليات المراجعات للمجتمع ككل تدور حول مجموعين واسعتين هما:

(i) تلك العوائد المرتبطة بالتفعيل الملائم للأسواق المالية.

(ii) تلك العوائد المرتبطة بضمان المساءلة المحاسبية لإدارات الشركات.

(i) العوائد المرتبطة بتفعيل الملائم للأسواق المالية

Smoth Functioning of Financial Markets

أن العوائد والأهمية الخاصة بالمراجعة التي تساعد في التأكد من تفعيل الأسواق المالية قد حددها **Turner** بشكل ملائم وهو رئيس حسابات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة على النحو التالي:

«أن الثقة الباقية للجمهور المستثمر في سلامة ونزاهة أسوقا رأس المال تعتبر أمرًا حيويًا، وفي الولايات الآن تقريبا واحد من كل اثنين من الكبار يقوم باستثمار مدخراتهم في أسواق الأوراق المالية سواء مباشرة عن طريق شراء الأسهم أو بطريقة غير مباشرة عن طريق الاستثمار في صناديق استثمار مشتركة أو خطة للمعاش . تلك الاستثمارات قد قدمت تريليون من الدولارات في رأس مال الشركات بالولايات المتحد وحول العالم . أن رأس المال ذلك يقدم الوقود لمحرك الاقتصاد والتمويل مقابل النمو في مشروعات جديدة بالإضافة إلى توفير فرص العمل لعشرات الملايين من العاملين . إلا أن رغبة المستثمر في الاستمرار في استثمار أموالهم في الأسواق لا يمكن أن يتم أخذه على أنه مجرد منحة ، حيث أن الثقة العامة تبدأ وتنتهي بنزاهة الأرقام التي يستخدمها الجمهور لوضع الأساس لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية . وتبعا لذلك فإن المستثمرون في أسواق رأس المال الأمريكية قد تركز اعتمادهم على طرف

ثالث مستقل هو المراجع الخارجي لفحص السجلات والتقارير المالية المعدة عن طريق الإدارة»

ولذلك ففي الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول على سبيل المثال المملكة المتحدة فإن الاستثمار المستمر والمتصل في أسواق رأس المال يعتبر ضروريا لبناء اقتصادا قويا ولتعزيز وتنشيط أزال هؤلاء الذين قاموا بالاستثمار بشكل مباشر أو غير مباشر في الأسواق المالية . أن الاستثمار المستمر في الأسواق المالية يظل يقع على المستثمرين الذين يضعون كل ثقتهم في المعلومات المالية المتاحة التي بناء عليها تتأسس وتتخذ قراراته الاستثمارية . كما أن تلك الثقة بدورها تشتق من وظيفة المراجعة . أن الاستثمار غير المباشر يتضمن الاستثمار عن طريق السلطات المحلية وهيئات القطاع العام الأخرى بالإضافة للأموال المقدمة عن طريق قطاع واسع من الجمهور .

ولذلك فإن معظم أعضاء المجتمع قد استفادوا من مراجعات القوائم المالية الخارجية سواء مباشرة أو غير مباشرة . ومن هنا يمكن القول بان المعلومات المالية المراجعة تمثل وسيلة لتوفير المعلومات الصحيحة لسوق رأس المال . وبالتالي فهي تساعد على تحقيق كفاءته حيث تحول المراجعة دون نشر المعلومات غير الصحيحة ومنع انتشارها بأسواق المال ، بالإضافة إلى ذلك فإن المهنة تواصل بشكل مستمر اهتمامها بالتخلص من ما قد يلحق بالمعلومات من غش واحتيال وتضليل فضلا عن الاهتمام بطرق وآليات اكتشافها.

(ii) **ضمان المساءلة المحاسبية لإدارات الشركات**

Securing the Accountability of Corporate Managements

عبر السنوات الأخيرة وبصفة خاصة ١٦٠ سنة الماضية فإن الموارد البشرية أو المالية أو غيرها غير المالية قد تم تسييرها من خلال قنوات عن طريق أفراد أو مجموعات في المجتمع أو عن طريق شركات الاعمال ، وحيث

أن تلك الكيانات قد تزايدت في حجمها، وكلما أصبحت أكبر كلما اكتسبت قوة هامة اجتماعية وسياسية واقتصادية . وقد سارت الآن وانتشرت الشركات الدولية والقومية في كافة المجتمعات المختلفة وأصبح لها تأثير رئيسي على المجتمع، ومع ذلك في ظل وجود مجتمع ديمقراطي فإن القوة لم تعد مطلقة، ولا شك أن المجتمع قد وضع آليات لمنع سوء استخدام هذه القوة، أحد تلك الآليات المصممة للتأكد من عدم إساءة استخدام أدوات الشركة لقوتها في استغلال الموارد في ضرورة مسائلتها المحاسبية عن الاستخدام المسئول والمرخص به للموارد التي عهد إليهم باستخدامها، ويتم تامين **Security** تلك المسائلة المحاسبية عن طريق تطلب الآتي من مديري الشركات:

(a) توفير قوائم مالية سنوية متاحة للنشر **Publicly Available Annual** تقرر عن استخدام الإدارة للموارد.

(b) إخضاع تلك القوائم المالية للفحص الانتقادي **Critical Examination** عن طريق خبير مستقل **Independent Expert** (المراجع الخارجي المهني).

ولذلك فقد ينظر للمراجعين الآن على أنهم جزء متكامل من عملية تامين المساءلة المحاسبية لإدارة الشركات الذين يسيطرون على ويستخدمون موارد المجموعات المختلفة في المجتمع على سبيل المثال حملة الأسهم، حملة السندات، الدائنين، الموظفين، الموردين، العملاء والجمهور العام. وقانونا فإن مراجع الشركة يتعين تعيينه عن طريق حملة الأسهم الذين يعد تقريره إليهم. في الواقع مع ذلك فإن كافة أصحاب المصلحة **Stakeholders** الذين يقدمون مواردهم لإدارة تلك الشركات (أو هؤلاء الذي بطريقة أخرى يتأثرون بقرارات إدارات تلك الشركات) لديهم مصلحة في عملية المساءلة المحاسبية التي تمثل المراجعة أحد أجزائها.

ولذلك فبالإضافة إلى حماية مصالح مستخدمي القوائم المالية عن طريق

إضـفاء المصـداقية **Credibility** للقـوائم الماليـة بالإضـافة إلـى تقـديم خـدمات إضافية للمنشاة محل المراجعة، فإن المراجعة الخارجية عن طريق المساعدة في التأكد من وجود تفعيل ملائم للأسواق المالية وعن طريق تفعيل أحد عناصر الرقابـة المجتمعيـة **Social Control** داخل عمليـة المسـاءلة المحاسبية للشركة تعتبر أيضًا خدمات ذات قيمة إضافية للمجتمع في مجموعة.

١.٧ أسئلة وتطبيقات

- ١.٧.١ أسئلة للمراجعة

١- أعطي تعريف شامل للمراجعة.

٢- اشرح باختصار الكلمات التالية والمراحل المتضمنة في تعريف مفهوم المراجعة.

(i) عملية منهجية منظمة.

(ii) جمع وتقييم أدلة الإثبات بموضوعية.

(iii) التأكيدات.

(iv) درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المقررة.

(v) توصيل النتائج.

٣- حـدد العناصـر الرئيسـية التـي تكـون موجـودة فـي كافـة عمليـات المراجعات.

٤- اشـرح باختصـار الاختلافـات الرئيسـة بـين الأنـواع المختلفـة علميـة المراجعة التالية.

(i) مراجعات القوائم المالية.

(ii) مراجعات الالتزام.

(iii) المراجعات التشغيلية.

٥- في ظل متطلبات قانون الشركات الإنجليزي رقم ١٩٨٥ يجب أن يرفق تقرير المراجع مع القوائم المالية للشركة هل ذلك صحيح لكافة الشركات؟ اشرح.

٦- ميز بين:

(i) المراجعة والمحاسبة.

(ii) المراجعة الداخلية والخارجية.

٧- اشرح باختصار لماذا تعتبر مراجعات القوائم المالية الخارجية حتمية؟

٨- يقال أن قيمة عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية تنصب على إضفاء المصداقية التي تعطيها للقوائم المالية التي يتم إعدادها عن طريق الإدارة اشرح باختصار الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية التي تساعد المراجع في إضفاء المصداقية للقوائم المالية المراجعة.

٩- اشرح باختصار الفوائد التي توفرها مراجعة القوائم المالية الخارجية للمنشأة محل المراجعة اشرح أيضًا أي مخاطر قد تنشا نتيجة تقديم المراجعين خدمات إضافية لهم.

١٠- اشرح باختصار قيمة مراجعات القوائم المالية الخارجية للمجتمع في مجموعة أو كوحدة واحدة.

١١- فرق بين الاخطار الثلاثة التالية : معدل الفائدة الخالى من المخاطر، مخاطر الاعمال ، مخاطر المعلومات . وماهو الخطر الذى يمكن أن يتم تخفيضه عن طريق المراجع عند اداء عملية المراجعة .

١٢- ما الفرق بين مصطلحات المراجعة والتصديق وخدمات التاكد . واذكر أمثلة عن الخدمات المرتبطة بكل مصطلح .

- **١.٧.٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :**

(١) يتسم تعريف المراجعة الصادر من لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة (جمعية المحاسبة الأمريكية) بأنه جاء عامًا وشاملاً كافة أنواع المراجعات.

(٢) هناك قيمة مضافة لعملية مراجعة القوائم المالية.

(٣) يمكن تصنيف أنواع عمليات المراجعة حسب الهدف الرئيسي لها وحسب المستفيدين منها.

(٤) رغمًا عن وجود بعض الخلط فيما بين المحاسبة والمراجعة لبعضها البعض إلا أن لهما خصائص فريدة ومستقلة تميزهما.

(٥) يمكن تطبيق خدمات التأكد على مجموعة واسعة من الخدمات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار بما فيها خدمات المراجعة والتصديق.

(٦) ميزت المعايير الدولية بين ارتباط التقرير المباشر وارتباط التصديق وإبداء الرأي.

(٧) عادة ما تطبق معايير مهنية مختلفة على كل نوع من أنواع الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني.

(٨) توسعت خدمات المراجعة إلى أبعد من مجرد التقرير عن إمكانية الاعتماد أو توفير المصداقية على المعلومات المالية.

(٩) هناك عديد من خدمات التأكد التي يقوم المحاسبون القانونيون بتقديمها على المعلومات المالية وغير المالية، والمعلومات التاريخية وغير التاريخية، المعلومات السنوية والمعلومات الدورية أو المعلومات المباشرة والفورية.

(١٠) تختلف طبيعة خدمات الاستشارات الإدارية عن مجال المراجعة والمحاسبة الأمر الذي دعا إلى وضع تسعة معايير تحكم ممارستها.

(١١) يخلق تقديم خدمات المراجعة الداخلية لعملاء المراجعة تهديدات لاستقلالية المراجع مما يتحتم معه توفير آليات حماية مناسبة.

(١٢) تخلق خدمات الدفاع والنصح تهديدات إلى استقلالية المراجع مما يتطلب وجود آليات حماية يتعين توفيرها للحد من تلك التهديدات.

(١٣) نشأت مهنة المراجعة الخارجية وازداد الطلب عليها نتيجة عدة عوامل رئيسية.

(١٤) أن دراسة الأسباب الاقتصادية للطلب على المراجعة يعتبر مؤشرًا هامًا لحتمية المراجعة.

(١٥) هناك عديد من العوائد المشتقة من مراجعة القوائم المالية الخارجية سواء للمستخدمين أو الشركات محل المراجعة أو للمجتمع ككل.

الفصل الثاني

تطور المراجعة وأهداف عملية المراجعة

The Development of Auditing and Audit Objectives

٢,١ نظرة عامة على تطور المراجعة.

٢,٢ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة حتى عام ١٨٤٤.

٢,٣ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ١٨٤٤ حتى عام ١٩٢٠.

٢,٤ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ١٩٢٠ حتى عام ١٩٦٠.

٢,٥ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ١٩٦٠ حتى أواخر الثمانينيات.

٢,٦ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المحاسبة والمراجعة خلال الفترة من أواخر الثمانينات حتى عام ٢٠٠٠.

٢,٧ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ٢٠٠٠ حتى الوقت الحالي.

٢,٨ أسئلة وتطبيقات.

□

٢،١ نظرة عامة على تطور المراجعة

An Overview of the Development of Auditing

إن المراجعة مثل كافة المهن توجد للوفاء بإحتياجات المجتمع. ولذلك يتوقع أن تتغير وتتطور المراجعة كلما تغيرت حاجات ومتطلبات المجتمع. يوضح الشكل رقم (٢،١) العلاقة أو الرابطة الوثيقة بين المراجعة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية. وعلى وجه الخصوص يوضح ذلك الشكل الآتي:-

(A)- كيف تغيرت أهداف المراجعة بالاستجابة إلى التغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية - على وجه الخصوص التغيرات في خصائص منشآت الأعمال ونظام المساءلة المحاسبية المتوقع لها.

(B)- كيف تحول المركز الرئيسي لتطوير المراجعة من المملكة المتحدة UK إلي الولايات المتحدة الأمريكية USA ، حيثما تحرك مركز التطور الاقتصادي عبر الأطلنطي ثم أصبح بعد ذلك مركزاً عالمياً بشكل متزايد في السنوات الأخيرة.

(C)- كيف تتوافق الإجراءات المتبناة عن طريق المراجعين مع الأهداف التي تحاول المراجعة أن تفي بها.

وباستقراء الشكل ٢،١ يتضح الأتي:-

A- إن تطوير المراجعة وأهدافها وأساليبها يمكن دراسته بشكل ملائم من خلال ستة مراحل أساسية هي:-

- الفترة حتى عام ١٨٤٤.
- الفترة من عام ١٨٤٤ حتى عام ١٩٢٠.
- الفترة من بعد عام ١٩٢٠ حتى عام ١٩٦٠.
- الفترة من بعد عام ١٩٦٠ حتى أواخر الثمانينات.
- الفترة من أواخر الثمانينات حتى عام ٢٠٠٠.

- الفترة من عام ٢٠٠٠ حتى الوقت الحاضر.

B- تطور المركز الرئيسي للمراجعة وتطوير أهدافها وأساليبها من المملكة المتحدة إلي الولايات المتحدة في بداية العشرينات، إلي أن أصبح التركيز عالمياً في أوائل التسعينات.

٢- تطور نظام المساءلة المحاسبية لمنشآت الأعمال على النحو التالي:

a- **توجيه نظام المساءلة المحاسبية**

من الملاك ثم إلي حمله الأسهم ثم التوجه إلي الدائنين كطرف ثالث ثم بدأ توجيه النظر إلي أصحاب المصالح والمجتمع عموماً.

b- **تحديد المساءلة المحاسبية على النحو التالي:**

- الاستخدام الأمين المرخص به للأموال.
- الاستخدام المربح للموارد.
- مسئوليات اجتماعية أوسع.
- حوكمة الشركات.

٣- تطورت أهداف المراجعة على النحو المتتالي الأتي:-

- اكتشاف الغش والأخطاء.
- تحديد اليسر والتعثر المالي.
- إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تقع مسئولية إعدادها على الإدارة (وظيفة إبداء الرأي).
- تقديم خدمات الاستشارات الإدارية.
- وضع مسئولية متزايدة على اكتشاف الغش وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.
- المساعدة على ضمان وجوده حوكمة شركات جيدة.

- الملاحظة المادية لدليل الإثبات الخارجي.
- الفهم الشامل لأعمال العميل وصناعته.
- تحديد مخاطر المراجعة من خلال الفحص التحليلي.
- تزايد الاهتمام بالمراجعة عن طريق استخدام الحاسبات الآلية.
- نشوء منهجية مراجعة تركز على مركز مخاطر الأعمال.
- أداء المراجعة في ظل بيئة التجارة أو الأعمال الالكترونية.

٤- تطور استخدام أساليب المراجعة على النحو التالي:-

- الفحص التفصيلي لقيود المعاملات والحسابات.
- التركيز على الدقة الحاسبية ومطابقة الحسابات والميزانية العمومية.
- الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية وارتباطها بالفحص الاختباري لعينات مختارة.

٣،٢ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة حتى عام ١٨٤٤

أثناء تلك المرحلة الأولى المبكرة والأطول في تطورها اهتمت المراجعة بشكل رئيسي بالحسابات العامة. وقد أوضحت أدلة الإثبات بشكل رئيسي في شكل علامات بارزة على اللوح والمباني أنه عبر ٢٠٠٠ سنة مضت أستخدم المصريون واليونانيون والرومان نظم لفحص عملية المحاسبة التي يقوم بها الموظفون الرسميون المخول إليهم بالتعامل في الأموال العامة. ففي إمبراطوريات اليونان والرومان تطلب من هؤلاء المسئولين عن الأموال

شكل رقم ٢,١ العلاقات المتداخلة للمراجعة الخارجية

الفترة	المركز الرئيسي لتطور المراجعة	الخصائص الرئيسية لمنشآت الأعمال وبيئة المراجعة	نظام المساءلة المحاسبية عن منشآت الأعمال: إلي	نظام المساءلة المحاسبية عن منشآت الأعمال: عن	أهداف المراجعة	الخصائص الأساسية لأساليب المراجعة
(١)الفترة قبل عام ١٨٤٤	المملكة المتحدة	– صناعات الأكواخ والمنازل الصغيرة. – المشروعات التجارية الفردية. – نشوء التنظيمات الصناعية (مع الثورة الصناعية)	– الملاك. – حملة لأسهم.	الاستخدام الأمين المرخص به للأموال.	– اكتشاف الغش (مع اعطاء الأهمية للميزانية العمومية المراجعة).	١– الفحص التفصيلي لقيود المعاملات والحسابات. ٢– الاهتمام بالدقة الحسابية وتحديد مدى الاتفاق بين الحسابات والميزانية العمومية.
(٢) ١٨٤٤– ١٩٢٠	المملكة المتحدة	– النمو في عدد وحجم الشركات. – الفصل بين الملكية والإدارة. – (نشوء وزيادة عدد المحاسبين والمراجعين المهنيين).	– حملة الأسهم. – الدائنون.	الاستخدام الأمين المرخص به للأموال.	– اكتشاف الغش. – اكتشاف الأخطاء. – تحديد اليسر والتعثر المالي (والأهمية للميزانية العمومية فقط).	١– الفحص التفصيلي لقيود المعاملات والحسابات. ٢– ملاحظة مادية قليلة على الأصول أو استخدام دليل إثبات خارجي. ٣– الاهتمام بالدقة الحسابية وتحديد مدى الاتفاق بين الحسابات والميزانية العمومية.
(٣)الفترة بعد عام ١٩٢٠ حتى عام ١٩٦٠	التحول من المملكة المتحدة إلي الولايات المتحدة الأمريكية في بداية ١٩٢٠	– انهيار وول ستريت بالإضافة إلي الكساد.. – زيادة التركيز على رأس المال ونمو الشركات الضخمة. – الفصل المتزايد بين الملكية والمديرين الذين يحصلون على مرتبات ومكافآت. – نشوء المستثمرين من المؤسسات (المستثمر المؤسسي).	– حملة الأسهم. – الدائنون. – المستثمرون بوجه عام.	– الاستخدام الأمين المرخص به للأموال . – الاستخدام المربح للموارد.	– اضفاء المصداقية على القوائم المالية المعدة عن طريق الإدارة. – فقد هدف اكتشاف الأخطاء والغش اهميته كهدف رئيسي للمراجعة وأصبح ذو أهمية قليلة جداً (حيث تحول التركيز تدريجياً نحو قائمة الأرباح والخسائر مع بقاء الميزانية العمومية محل أهمية).	١– التغير التدريجي في الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية المندمجة مع عملية القيام بفحص اختباري لعينات مختارة. ٢– الملاحظة المادية لدليل إثبات خارجي أو دليل إثبات أخر خارج سجلات الحسابات. ٣– الاهتمام بصدق وعدالة المعلومات المالية المقدمة عن طريق الإدارة.
(٤) الفترة بعد عام ١٩٦٠ حتى عام ١٩٩٠	الولايات المتحدة الأمريكية	حدوث كثير من حالات الاندماج والضم. – تزايد الشركات الضخمة المتعددة الجنسيات. – سيادة الإدارة المهنية وتحررها من مصالح الملكية. – الأهمية المتزايدة لفرض الضرائب. – سيادة المستثمرين من المؤسسات. – زيادة المنافسة بين منشآت الأعمال (وبين منشآت المراجعة).	– حملة الأسهم. – الدائنون. – المستثمرون. – العملاء. – الموردون. – المجتمع بوجه عام.	– الاستخدام الأمين المرخص به للأموال. – الاستخدام المربح للموارد. – مسئوليات اجتماعية أوسع (على سبيل المثال التلوث)	– إضفاء المصداقية على القوائم المالية المعدة عن طريق الإدارة. – تقديم خدمات الاستشارات الإدارية.	١– المراجعة تأسيساً على: a – الفهم الشامل للعميل وأعماله وصناعته. b– تحديد مخاطر المراجعة من خلال الفحص التحليلي. c– تقييم الاعتماد الذي يمكن وضعه على ضوابط الرقابة الداخلية. ٢– نشوء وتزايد الاهتمام بالمراجعة عن طريق استخدام الحسابات الألية.. ٣– فحص أدلة إثبات من مجموعة واسعة من المصادر سواء داخلياً أو خارجياً عن المنشأة.
(٥) بعد ١٩٩٠ حتى الوقت الحالي	الـولايات المتحـدة الأمريكيـة مبـدئياً إلا أن التركيـز أصبح بعد ذلـك عالميـاً بشـكل متزايد	– سـيادة الاقتصـاديات العربيـة عـن طريـق الشركات متعـددة الجنسـيات (منشـآت الأعمـال أو المراجعة). – التطورات التكنولوجية التي أثرت على كافة جوانب بيئة الشركات والأعمال. – الأهتمـام التنظيمـي المتزايـد بحوكمـة الشركات.	– حملة الأسهم. – الدائنون. – المستثمرون – العملاء. – الموردون. – المجتمع بوجه عام.	– الاستخدام الأمين المرخص به للأموال. – الاستخدام المربح للموارد. – حوكمة الشركة المسئولة. – مسئوليات اجتماعية أوسع.	– إضفاء المصداقية على المعلومات المالية وغير المالية المقدمة عن طريق الإدارة في التقارير السنوية. – تقديم خدمات الاستشارات الإدارية. – المسئولية المتزايدة لاكتشاف الغش والقرير عن الشك في قدره الشركة في أستمراريتها في النشاط. – المساعدة على ضمان وجود حوكمة شركات مسئولة. – التقرير إلي السلطات التنظيمية عن:– ● الغش المكتشف أثناء عملية المراجعة. ● الشك في يسر الشركات محل المراجعة.	١– نشوء منهجيات مراجعة تركز على مخاطر أعمال العملاء (أي مخاطر عدم وفاء الشركات محل المراجعة بأهدافها). ٢– المراجعة تأسيساً على a– فهم شامل للعميل وأعمال وصناعته ولاسيما مخاطره. b– تحديد مخاطر المراجعة من خلال الفحص التحليلي. ٣– تكييف المراجعة لتتلائم مع بيئة التجارة الالكترونية أو بيئة الأعمال الالكترونية.

العامة أن يمتثلون بشكل دوري أمام المختصين الحكوميين لتقديم عرض شفوي عن حساباتهم. وكما ذكر سابقاً فإن كلمة مراجعة **Audit** مشتقه من مصطلح لاتيني بمعنى استماع **Hearing** تم تحديده تاريخياً خلال تلك الأزمنة المبكرة.

٢.٢ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة حتى عام ١٨٤٤

أثناء تلك المرحلة الأولى المبكرة والأطول في تطورها اهتمت المراجعة بشكل رئيسي بالحسابات العامة. وقد أوضحت أدلة الإثبات بشكل رئيسي في شكل علامات بارزة على اللوح والمباني أنه عبر ٢٠٠٠ سنة مضت أستخدم المصريون واليونانيون والرومان نظم لفحص عملية المحاسبة التي يقوم بها الموظفون الرسميون المخول إليهم بالتعامل في الأموال العامة. ففي إمبراطوريات اليونان والرومان تطلب من هؤلاء المسئولين عن الأموال العامة أن يمتثلون بشكل دوري أمام المختصين الحكوميين لتقديم عرض شفوي عن حساباتهم. وكما ذكر سابقاً فإن كلمة مراجعة **Audit** مشتقه من مصطلح لاتيني بمعنى استماع **Hearing** تم تحديده تاريخياً خلال تلك الأزمنة المبكرة.

وبالمثل ففي أزمنة القرون الوسطي في إنجلترا كان المسئولين الحكوميين الرسميين يزورون العزب والعقارات لفحص الحسابات للتأكد من أن الأموال المحصلة والمدفوعة نيابة عن التاج الملكي قد تم المحاسبة عنها على نحو صحيح.

وقبل الثورة الصناعية (التي بدأت في أواخر القرن الثامن عشر) فإن المراجعة حظيت بتطبيق تجاري قليل ، وقد تأسست الصناعة بشكل رئيسي في صناعات الأكواخ والطحن والتي يتحدد موقعها حيث تكون الطاقة المائية متاحة. وكان الأفراد يمتلكون ويديرون معاً تلك الأعمال والمشروعات الصغيرة

ولذلك لم يكن هناك حاجة لمديري الأعمال يقومون بالتقرير إلي الملاك عن أدارتهم للموارد كما أنه ليس هناك حاجة لأن يتم إخضاع تلك التقارير للمراجعة.

ومع ذلك ولاسيما أثناء القرن الثامن عشر فإن تجارة المشروعات التي عبر المحيطات قد أصبحت هامة. حيث أرتبط قباطنة السفن بتلك المشروعات التجارية و أصبح مطلوب منهم المحاسبة عن الأموال وحمولات السفن المخول إليهم الاضطلاع بها أمام هؤلاء الذين قاموا بتمويلها والاتجار فيها. ومن ثم فقد أخضعت تلك الحسابات للمراجعة ، وفي الحقيقة فإن مراجعات المشروعات التجارية الخاصة قد نشأت أصلاً من مراجعات حسابات السفن التجارية العائدة إلي بريطانيا من الشرق والعالم الجديد.

وأثناء تلك الفترة ما قبل عام ١٨٤٤ تركز الاهتمام على الاستخدام الأمين المرخص به للأموال عن طريق هؤلاء اللذين يعهد إليهم تلك الأموال. وبشكل مناظر فإن هدف المراجعة الرئيسي كان يتمثل في اكتشاف الغش. من أجل الوفاء بذلك الهدف فإن الحسابات محل المراجعة كان تتعرض لفحص تفصيلي وشامل مع تأكيد خاص على الدقة الحسابية والالتزام بالسلطة المرتبطة بحيازة الأموال.

٢.٣ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من بعد عام ١٨٤٤ حتى عام ١٩٢٠

(i) التطورات الاجتماعية والاقتصادية

كما في المراحل الأخيرة من الفترة ما قبل عام ١٨٤٤ تركز كل من التطور الاقتصادي وعملية المراجعة أثناء الفترة من عام ١٨٤٤ إلي عام ١٩٢٠ في المملكة المتحدة. وقد أوضحت تلك الفترة التي تلت الثورة الصناعية وجود تغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية- وعلى وجه الخصوص- تلك

الفترة شهدت نشوء منشآت صناعية وتجارية على نطاق كبير وإحلال الأفراد من مجرد المشروعات الصغيرة المشتركة إلي شركات مساهمة تتسم بالاستمرارية. وقد صاحب تلك التغيرات حدوث تطورات هامة في المراجعة أيضاً.

وفي أواخر القرن الثامن عشر فإن الثورة الصناعية بمصانعها الضخمة المرتبطة والإنتاج الذي يعتمد على استخدام الميكنة قد أدى إلي وجود طلب على مقادير ضخمة من رأس المال ، وفي نفس الوقت فقد ظهرت طبقة وسطي جديدة لديها مقدار غير ضخم من الفائض النقدي والذي تم اتاحته للاستثمار. ونتيجة لذلك فإن تلك القيم الصغيرة من رأس المال تم المساهمة بها عن طريق كثير من الأفراد وهؤلاء تم توجيههم عن طريق مروجين ماليين داخل مشروعات صناعية وتجارية ضخمة، ومع ذلك ففي القرن الثامن عشر وأوائل القرن التاسع عشر فإن سوق الأسهم قد كان غير منظماً وكان يتسم بالمضاربة المرتفعة وكان معدل الفشل المالي مرتفعاً. وحتى ذلك الوقت كانت المسئولية غير محدودة وكانت معاملة المدينين متضمناًً المستثمرين البسطاء اللذين أصبحوا مدينين عندما فشلت مشروعاتهم تتسم بنوع من القسوة. وفي ظل تلك البيئة أصبح واضحاً أن هناك عدد متزايد من المستثمرين الصغار يحتاجون لبعض الحماية.

(ii) التطورات القانونية Statutory Developments

كنتيجة لتلك التطورات الاجتماعية و الاقتصادية في المملكة المتحدة تم إصدار قانون الشركات في عام ١٨٤٤. وقد مكن ذلك القانون الشركات من أن يتم تأسيسها وأن يتم الاعتراف بها رسمياً بمجرد تسجيلها.في حين سابقاً كان يمكن أن يتم الاعتراف بالشركات فقط عن طريق المرسوم الملكي أو طريق

قانون خاص للبرلمان. ويتسم الاختيار الأول بأنه كان مكلفاً جداً في حين أن الاختيار الأخير كان يعتبر بطيئاً جداً.

في مقابل اكتساب الاعتراف من خلال التسجيل فإن الشركات كان يتعين عليها الالتزام بلوائح معينة تتضمن الآتي:-

- أنه كان يتعين على مديري كل شركة أن يقوموا ميزانية عمومية سنوية إلي مساهمي الشركة يحددون فيها الحالة المالية للشركة.

- أنه كان يتعين على مساهمي الشركة تعيين أحد المراجعين ، وحيث يخول لذلك المراجع فحص سجلات الشركة خلال فترات معقولة أثناء السنة ، وكان يتعين على المراجع التقرير إلي مساهمي الشركة عما إذا كان في رأيه أن الميزانية العمومية تعطي صورة كاملة وعادلة عن حالة شئون الشركة أم لا. وبخلاف ما يحدث في الوقت الحالي لم يكن مطلوباً من المراجع أن يكون مستقلاً عن إدارة الشركة أو أن يكون محاسباً مؤهلاً. في الواقع العملي عادة ما كان المساهم يتم تعيينه كمراجع عن طريق زملائه من الأعضاء.

في عام ١٨٥٦ تم إلغاء الأحكام التشريعية التي تطلبت المراجعات الإلزامية رسمياً ، حيث أثبتت الأحداث اللاحقة إن ذلك التحول قد أتسم بالضعف لعدد ٨٨٠٠٠ شركة عن الفترة من عام ١٨٦٢ حتى عام ١٩٠٤، وأكثر من ٥٠٠٠٠ شركة أقيمت حتى نهاية عام ١٩٠٤ وقد تم إعادة إدخال المراجعات الإلزامية في قانون الشركات عام ١٩٥٥ ، في ظل أحكام المراجعة لذلك القانون مازال غير مطلوب من المراجع يكون محاسباً مؤهلاً إلا أن الحاجة للمراجعين بأن يكونوا مستقلين عن الإدارة قد تم الاعتراف بها. حيث أشترط القانون ألا يتم تعيين أحد أعضاء مجلس الإدارة أو مديري الشركة كمراجع. وقد أشترط القانون أيضاً ما يلي:-

١- أنه يحق للمراجعين الوصول إلي كافة سجلات ودفاتر الشركة المطلوب أن يتم أداء واجباتهم عليها كمراجعين. وقد تضمن ذلك أيضاً الوصول إلي المستندات على سبيل المثال العقود ومحاضر اجتماعات إدارة الشركة.

٢- أنه يتعين على المراجعين أن يلحقوا ويضيفوا شهادة في هامش الميزانية العمومية التي قاموا بمراجعتها تنص على أن كافة المتطلبات المطلوب أن يستوفوها كمراجعين قد تم الوفاء بها.

٣- بالإضافة إلي تلك الشهادة بعالية يتعين على المراجعين التقرير إلي المساهمين عن الميزانية العمومية بالنص عما إذا كان في رأيهم أنها تعطي صورة حقيقة وعادلة للحالة المالية الشركة.

وقد قام مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز **The Institute of cratered Accountants in England and Wales (ICAEW)** بتقديم استشارة قانونية عن شكل ونموذج الشهادة المطلوبة والتقرير الذي يجب إصداره. وقد أدى ذلك إلي تبني نموذج معياري للشهادة وتقرير المراجعة.وفيما يلي ذلك النموذج:-

شهادة المراجع **Auditor's Certificate** **طبقاً لمتطلبات وأحكام قانون الشركات عام ١٩٥٥ أشهد بأن كافة المتطلبات التي يتعين أن أقوم بها كمراجع قد تم الالتزام بها.**
تقرير المراجع **Auditor's Report** **قمت بمراجعة الميزانية الموضحة العمومية بعالية وفي رأيي أن مثل تلك الميزانية العمومية قد تم أعدادها على نحو سليم ، وأنها تعرض صورة حقيقية وعادلة للحالة المالية الشركة طبقاً لما توضحه دفاتر وسجلات الشركة.**

وقد كان قانون الشركات عام ١٩٥٥ أحد الأحداث الهامة والعلامات البارزة في تاريخ مراجعة الشركات. حيث تم إقرار المراجعات الإلزامية ، كما تم فرض حتمية استقلال المراجعين عن إدارات الشركة بالإضافة إلى وضع نموذج معياري لتقرير المراجعة.

(iii) المساءلة المحاسبية عن الشركة وأهداف المراجعة

Corporate Accountability and Audit Objectives

أثناء الفترة من عام ١٨٤٤ إلي عام ١٩٢٠ اتسمت الشركات بوجه عام بصغر حجمها نسبياً وقد كان الاعتماد على المستثمرين في توفير الأموال كان محدوداً وكان يتم مساءلة تلك الشركة محاسبياً. تؤدي بشكل أساسي تلبيه لرغبة الإدارة التي كانت تملك الشركة في ذات الوقت، وبالتالي كانت المحاسبة تتم على أساس استخدام الملاك المديرين المرخص به للأموال المودعة تحت أيديهم. وطبقاً لاحتياجات المجتمع وتوقعاتهم في ذلك الوقت فإن أهداف المراجعة قد تم تصميمها بغرض حماية أصحاب الأسهم بصفة رئيسية وثانويا من أجلً حماية المقرضين والمصرفيين من التصرفات المجردة من الضمير عن طريق مديري الشركة الذي لديهم حيازة على أموالهم. ومن هنا فقد تمثلت أهداف المراجعة فيما يلي:-

١- اكتشاف الغش والخطأ وبصفة خاصة تلك المخالفات التي تقع من جانب العاملين بالمنشأة.

(١) العرض الصحيح للحالة المالية الصحيحة لسيولة الشركة (أو إعسارها) في الميزانية العمومية.

وقد كانت المراجعة في تلك الفترة تركز على الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية وفحص قائمة المركز المالي التي كانت غالباً القائمة الوحيدة المنشورة. وقد كانت المراجعة تنطوي على الاعتماد عليه على أدلة الإثبات

الداخلية تقريباً، والتي كانت تعني أن قائمة المركز المالي تتفق مع حسابات المركز المالي بالدفاتر.

وبصفة عامة أثناء تلك الفترة أعتبر مديرو الشركة مسئولين فقط أمام حملة أسهم الشركة. وقد تم عكس ذلك في الحقيقة الخاصة بأن الميزانية العمومية اعتبرت أداه الاتصال الخاصة بين إدارة الشركة ومساهميها. وفي الحقيقة فإن ذلك كان مثار جدل هائل في الدوائر المحاسبية في تقرير المراجع عن الميزانية العمومية ، وقد تطلب القانون فقط أن يتم قراءة التقرير في الاجتماع السنوي العام للمساهمين. حيث رأى كثير من المحاسبين المهنيين بوضوح أنه من الخطأ أيضاً أن يتم إلحاقه وإرفاقه بالميزانية العمومية المنشورة. حيث تخوفوا من أن المراجع قد يكون لديه شيء معين يقوله ويذكره في التقرير والذي قد يصبح معلوماً بوجه عام للجمهور مما قد يسبب إضراراً للشركة. فعلى سبيل المثال فقد تكون هناك تعليقات وملاحظات تجعل الدائنين يصابون بالذعر مما قد يجعلهم يطلبون أن يتم الوفاء بمطالباتهم في الحال الأمر الذي قد يسبب انهيار الشركة. وفي حين قد يعتقد أخرين منطقياً أن التقرير يجب أن يتم دمجه ونشره مع شهادة المراجع. في ذلك الصدد فإن قانون الشركات رقم ١٩٠٨ قد سوى ذلك الجدل عن طريق تدعيم وجهه النظر الأخيرة. ومن ثم فقد تطلب أن يقوم المراجعون بتقديم تقرير واحد فقط (مدمج).

(iv) تطوير واجبات المراجع Development of Auditors' Duties

لقد كانت قرارات المحاكم أثناء الفترة من ١٨٤٤ إلي ١٩٢٠ بمثابة إيضاح عن واجبات ومسئوليات المراجعين. ولعل أكثر القضايا بروزاً هي قضية **London and General Bank (1895)** بالإضافة إلي قضية **Kingston Cotton mill (1896)** .

A- ففي تلك القضية المشهورة **Re London and General Bank (1893)** أكتشف المراجع وجود أخطاء في الميزانية العمومية ، حيث ضمن في تقريره الحقائق إلي المديرين لكنه فشل في التقرير عن الأمر إلي المساهمين ، وقد لخص **Lindley** LJ ذلك الأمر بأنه لم يكن من مسئولية المراجع أن يتبين أن الشركة ومديريها قد تعاملوا بحكمه أو بعدم حكمه ، بربحيه أو بغير ربحيه عند أداء أنشطة أعمالهم إلا أن من مسئولية المراجع التقرير لحملة الأسهم عن أي تصرفات غير أمينة تكون قد حدثت و أثرت على ملائمة المعلومات المتضمنة في الميزانية العمومية. ومع ذلك فقد ذكر أيضاً أن المراجع لا يمكنه أن يتوقع أن يجد كل غش أو كل خطأ تم ارتكابه داخل الشركة. وذلك الأمر يطرح الكثير من التساؤلات فالمراجع لا يمكن أن يوفر تأكداً أو ضماناً مطلقاً ، والشئ الذي يتوقع منه هو استخدام المهارة والعناية المعقولة في ظل الظروف المحيطة.

B– **أما في قضية**

In Re Kingston Cotton Mill Co Ltd (No.2)(1896) 2Ch. 279

فقد توسع Lopes L.J في تعليقاته وملاحظاته السابقة حيث ذكر أنه من واجب المراجع أن يستحضر للأذهان في أنه قد أدى العمل بالمهارة والعناية والحذر الذي يبذله المراجع ذو الكفاية والحرص والحذر المعقول. ويعتمد تحديد ما يعتبر مهارة وعناية وحذر معقول على الظروف الخاصة بكل حالة. إن المراجع لن يتم حصره ليكون بمثابة رجل بوليس أو تحرى أو أن يقوم بأداء عمله بشك أو باستنتاج سابق بأن هناك شئ معين خاطيء. فالمراجع هو كلب حراسة**Watchdog** وليس كلب يستخدم لتعقب طريدي العدالة **Bloodhound.** فإذا كان هناك أي شئ يثير الشك فإنه يجب أن يجرى تحقيق دقيق له حتى يبلغ

قرار الشئ. ولكن في ظل غياب أي شئ من ذلك النوع يتم تقييده لمجرد أن يكون فقط حذراً ويقظاً بشكل معقول.

إن هاتين القضيتين قد أكدا على أهداف المراجعة الخاصة باكتشاف الغش والأخطاء ووضعا المعيار العام للعمل المتوقع من المراجعين. حيث أشارا إلي أن المراجعين لا يتوقع أن يتتبعوا ويكشفوا عن كل حالة غش ولكن مطلوب منهم أن يستخدموا المهارة والعناية المعقولة في فحص السجلات والدفاتر الملائمة.

وبالتطابق مع هدف المراجعة الرئيسي الخاص باكتشاف الغش والخطأ فقد تضمنت إجراءات المراجعة من عام ١٨٤٤ حتى عام ١٩٢٠ فحص وثيق للقيود المحاسبية ودليل الإثبات المستندى الداخلي المرتبط بالإضافة إلي الفحص التفصيلي للدقة الحسابية للسجلات المحاسبية ، ومع ذلك فبالاتجاه صوب نهاية الفترة فإن الأحكام المقررة عن طريق المحاكم قد جعلت أنه من الواضح أن يطلب من المراجعين القيام بأداء أكثر من مجرد فحص دفاتر وسجلات الشركة. ففي قضية **London Oil Storage Co Ltd v Seear, Hasluck & Co.(1904) 31 Acct. LR1** أتضح أن المراجع كان مسئولاً عن الأضرار الناتجة من استبعاد إدارة الشركة التحقق من وجود الأصول المقرر عنها في الميزانية العمومية . وقد تم تحديد أن المراجع عند التأكد من أن المعلومات المقررة في الميزانية العمومية المراجعة التي يتم مطابقتها مع دفاتر وسجلات الشركة ليس مطلوب منه مجرد أن يقوم باختبار الدقة الحاسبية للقيود وإنما مطلوب أيضاً منه أن يتأكد من أن البيانات الموجودة في الدفاتر تعرض الحقيقة بالفعل وليس التخيل. تلك القضية جعلت من الواضح للوهلة الأولى أن يكون مطلوباً من المراجع أن يذهب لأبعد من الدفاتر والسجلات الداخلية للشركة للتوصل إلي أدلة إثبات تدعم رأي المراجعة.

وقد تم التأكيد على ذلك الموقف والتوسع فيه في قضية **Arthur E. Green & Co v The Central Advance and Discount Corporation .Ltd (1920) 63 Acct LR 1** ففي تلك القضية أفادت المحكمة أن المراجع كان مهملاً في قبوله جدول الديون المعدومة المقدم عن طريق أحد المديرين المسئولين في الشركة. عندما كان بادياً أن الديون الأخرى غير المتضمنة في الجدول كانت أيضاً غير قابلة للاسترداد . وقد حددت القضية أيضاً أنه ليس مطلوباً من المراجع فقط أن يذهب لأبعد من دليل الإثبات المستندي الداخلي للشركة وإنما كان مطلوب منه أيضاً أن يرتبط بأدلة إثبات يحصل عليها من مصادر ملائمة مختلفة. تشير تلك القضايا إلي أنه خلال العشرينات قد تطورت المراجعة بشكل سريع لتضحي وتصبح عملية فنية تتطلب استخدام مهارات المحاسبين المؤهلين . ومع ذلك فإن كثير من المراجعين كانوا مازالوا مجرد أشخاص غير مهنيين. وغالباً ما كانوا أحد حملة الأسهم اللذين تم اختيارهم ليكونوا مراجعين عن طريق زملائهم الأعضاء. ويعكس ذلك الأساس في الفترة المبكرة في تطور عمليات مراجعة الشركة. حيث كان ينظر إلي مديري الشركة على أنهم مسئولين عن الحيازة الآمنة والاستخدام الأمين المرخص به للأموال المودعة أمانتهم وبصفة رئيسية عن طريق المساهمين. وقد كان مطلوب من عمليات المراجعة وقتذاك توفير حماية للمصالح بالإضافة إلي تأمين المساءلة المحاسبية للمديرين تجاه مساهمي الشركة[1].

---

[1] ورغماً عن ذلك فقد تبنى Chandler وآخرين وجهة نظر معاكسة لأهداف المراجعة عن الفترة من عام ١٨٤٤ حتى عام ١٩٢٠ ، حيث قدم دليل إثبات يدعم الفكرة الخاصة بأن التحقق من القوائم المالية التي تم إعدادها عن طريق إدارة الشركة بدلاً من اكتشاف الغش يمثل هدف المراجعة الرئيسي أثناء كل من الربع الثاني والثالث من القرن التاسع عشر. ومع ذلك فقد قاما بتقييد ذلك الاقتراح على شركات البنوك أو السكك الحديدية أو التأمين التي تتسم بأنها بصفة عامة شركات ضخمة للغاية وأنها يتم امتلاكها عن طريق عديد من مجموعات المساهمين المنتشرين مقارنة بغالبية الشركات الصناعية والإنتاجية. وقد مال هؤلاء المساهمين إلي النظر لأنفسهم على أنهم ليس مجرد ملاك وإنما هم مستثمرين يتطلعون للبحث عن تحقيق أفضل عائد . أما بخصوص الشركات التي ظلت صغيرة نسبياً فقد ظل دور المراجع في اكتشاف الغش هو الهدف السائد.

٢.٤ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ١٩٢٠ حتى عام ١٩٦٠

(i) التطورات الاجتماعية والاقتصادية

أثناء تلك الفترة فقد تحول مركز التطور الاقتصادي وتطور المراجعة المملكة المتحدة إلي الولايات المتحدة الأمريكية . وقد تميزت الفترة بالنمو المستمر للشركات وتطور أسواق الأوراق المالية المعقدة ومؤسسات الجدارة الائتمانية وذلك لأغراض خدمة الاحتياجات المالية للمنشأة الاقتصادية المتزايدة.

في سنوات الاستشفاء التالية لانهيار وول ستريت عام ١٩٢٩ وما نتج بسبب الكساد فإن الاستثمار في منشآت الأعمال قد نما بشكل سريع واضحى واسع الانتشار بشكل واضح . وقد أصبحت ملكية الشركات منتشرة بشكل مرتفع وقد نشأت مجموعة جديدة من المستثمرين الصغار . وبخلاف حملة الأسهم في السنوات الأولي الذين كانوا بضعة أفراد في العدد والتي كانت محصورة بشكل وثيق على الشركات التي يمتلكوها جزئياً فإن الطائفة الجديدة من المستثمرين كانوا أقل اهتماما في ادارة شركاتهم ، وقد كانوا مهتمين بصفة رئيسية بالعائد السنوي الذي يمكن أن يكتسبوه على استثماراتهم. فإذا ما أدركوا أن العوائد الأفضل يمكن أن يتم اكتسابها في مكان أخر فإنها يحولون ولائهم بسرعة إلي تلك

ولذلك فقد بدا أنه خلال الفترة من عام ١٨٤٤ حتى عام ١٨٧٠ فإن حملة الأسهم في شركات البترول والتأمين والسكك الحديدية كانوا مماثلين للمستثمرين النمطيين خلال الفترة من عام ١٩٢٠ إلي عام ١٩٦٠ ، هؤلاء المستثمرين كانوا يطلبون معلومات قابلة للاعتماد عليها وقابلة للتحقق منها لأغراض اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
أنه أثناء الجزء الأخير من القرن التاسع عشر فإن الهدف الرئيسي للمراجعة حتى **Chandler**ومع ذلك فقد ذكر بالنسبة لقطاعات الاقتصاد التي سادت خلالها الشركات الضخمة أصبح هو اكتشاف الغش ولذلك فقد اقترحوا أحداث تغير في إحلال المحاسبين والمراجعين المهنيين محل المراجعين من حملة الأسهم) ليصبح فكرة استحوذت على التفكير مع اكتشاف الغش كنتيجة لتكرار حالات إفلاس الشركات في الفترة من عام ١٨٦٠ حتى عام ١٨٧٠ مع إبراز الغش وتصويره على أنه عامل رئيسي عند زوال الشركات. وقد ارتبط المحاسبين المهنيون في تلك الفترة بشدة بحالات إفلاس وتعسر ولذلك كان هناك كثير من أبعاد النظر تركز على الأسباب والآثار العكسية للغش ، إن اكتشاف الغش السائد كهدف مراجعة رئيسي في التحول قد تم عكسه في دراسة كتاب **Spicer and pegler's 1991** ، حيث تم تحديد أن هدف المراجعة الذي ظل في أذهان الجمهور على نطاق كبير وفي عقلية نظر غالبية العملاء هو اكتشاف الغش .

الشركة أو الموقع الأخر أخرى . في ظل تلك التطورات فإن مصالح الملكية ووظائف إدارة الشركات قد أصبحت منفصلة بشكل متزايد . حيث تدريجياً تم تمرير إدارة ورقابة الشركات إلي مجموعات صغيرة من المديرين المؤهلين والمهنيين والذين يحصلون على مرتبات ومكافآت ولا يكون لديهم غالباً أية أسهم مملوكة لهم في الشركات التي يقومون بإدارتها.

في ظل تلك البيئة الاقتصادية الجديدة فإن المساءلة المحاسبية لمديري الشركات قد تم التوسع فيها من مجرد الاستخدام الأمين والمصرح به للأموال إلي الاستخدام المربح لتلك الأموال ، وقد أصبح مديرو الشركات مسئولين عن توليد عائد معقول على الموارد المالية المخول إليهم بإدارتها.

وفي نفس الوقت الذي أصبح خلاله حملة الأسهم متحررين بشكل متزايد عن إدارة شركاتهم بالإضافة إلي تزايد تلك الشركات في حجمها وتوسيع أثرها على المجتمع ، تم الاعتراف بأن ازدهار و نمو الشركات لا يظل فقط تتوقف على الموارد المالية المقدمة عن طريق حملة الأسهم **Shareholders** - وإنما أيضاً على المساهمة المشتركة لكافة أصحاب المصالح **Stakeholders** بمعنى كافة هؤلاء الذين لهم مصلحة أو اهتمام بالشركة على سبيل المثال حملة الأسهم وأصحاب القروض والعاملين والموردين والعملاء بالإضافة إلي الحكومة . وكنتيجة لذلك فإن الكثيرين في المجتمع قد وصل إلي اعتبار أن مديري الشركات مسئولين عن كافة أصحاب مصالح الشركة، وعليهم التزام بالتأكد من أن كل مجموعة من أصحاب المصالح قد تم مكافأتها بشكل كافي عن مساهمتهم عن طريق التأكد من الحفاظ على مصلحتهم في الشركة.

من هنا يمكن القول بأن المنشآت بدأت بعد بداية العشرينات في الاعتماد على رأس المال من جمهور المستثمرين والذي أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلي طرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية، وإزاء ذلك التطور في بيئة

الأعمال بدأ هدف المراجعة يتحول من مجرد اكتشاف الغش إلي أبداء الرأي أو تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

إن الاتجاه نحو مراعاة المجتمع ومصالحه قد أدى إلي توقع وجود مسئولية محاسبية متزايدة على مديري الشركات وقد تم التأكيد على الالتزام بذلك التصور بفعل أحداث مثل عديدة انهيار وول ستريت عام ١٩٢٩ بالإضافة إلي التصرفات غير الأمينة محل التساؤل من مديري الشركات التي أدت إلي نشوء عديد من القضايا على سبيل المثال قضية **Royal Mail** عام ١٩٣٢ في المملكة المتحدة بالإضافة إلي كل من قضية **McKesson & Robbins** و قضية **Ultramars V. Touche**عام ١٩٣٨ في الولايات المتحدة الأمريكية.

(ii) التطورات القانونية الإلزامية

أنشئت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **Securities & change Commission (SEC)** كمنظمة حكومية عام ١٩٣٤، ومهمة تلك الهيئة الأساسية إصدار المعايير الفنية التي تحكم إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية. وقد نصت تعليمات الهيئة على ضرورة مراجعة القوائم المالية للشركات المملوكة ملكية عامة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ونتيجة لقضية- **Mckesson & Robbins** أعلنت هيئة تداول الأوراق المالية بالإضافة إلي التوصية بجمع أدلة الإثبات الخارجية ، قائمة يجب:-

- تعيين المراجع بواسطة حملة الأسهم.
- توجيه تقرير المراجع إلي حملة الأسهم.
- عقد لقاءات بين المراجع وحملة الأسهم للرد على استفساراتهم.

(iii) التطورات في المراجعة **Developments in Auditing**

أثناء الفترة من عام ١٩٢٠ إلي عام ١٩٦٠ وبالاستجابة إلي التغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية فقد تغيرت المراجعة في خمسة اتجاهات رئيسية. تتمثل تلك الاتجاهات في الأتي:-

(A) **تطور أساليب المعاينة Developments of Sampling Techniques**

بينما تطورت الشركات في حجمها فإن حجم المعاملات التي ارتبطت بها جعلت من غير الجدوى أقتصادياً أن يقوم المراجعون بفحص كافة القيود في السجلات المحاسبية بالتفصيل.

وفي نفس الوقت التي تزايدت خلاله حجم الشركة فإن مديريها قد وجدوا أنه من الضروري أن يتم تفويض عملية المحاسبية ومسئولياتهم الأخرى إلي العاملين ، ومع النمو في حجم المعاملات وتفويض المسئوليات والواجبات فقد أصبح من المرجح أن تحدث أخطاء في سجلات الشركة بالإضافة إلي احتمال وجود الغش أيضاً ، ومن أجل منع واكتشاف الأخطاء والغش فقد أدخلت الإدارة نظام الرقابة الداخلية. وكنتيجة لتلك التغيرات تغيرت إجراءات المراجعة من الفحص التفصيلي الدقيق للسجلات المحاسبية إلي اختبار المعاملات والقيود المحاسبية عن طريق استخدام العينات بالارتباط بدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.

(B) **التأكيد المتزايد على دليل إثبات المراجعة الخارجية**

Increased Emphasis on External Audit Evidence

نتيجة للأحكام المرتبطة بقضايا المحاكم المختلفة وعلى وجه التحديد قضية **London Oil Strong Co. Ltd v Sear Has luck and Co** المشار إليها بعالية، بالإضافة إلي كل من قضية **McKesson & Robbins (1938 , USA)** بالإضافة إلي قضية **Ultramars V. Touche** ، فقد تم توفير تأكيد جديد على جوهرية الملاحظة المادية للأصول على سبيل المثال النقدية والمخزون بالإضافة

إلي استخدام دليل الإثبات الخارجي (على سبيل المثال مصادقات المدنيين) . تلك الواجبات قد أصبح معترفاً بها على أنها ذات أهمية جوهرية للوظيفة التقليدية للمراجع المرتبطة بفحص السجلات والدفاتر الداخلية بالإضافة للمستندات.

فقد أكدت دوائر القضاء الأمريكية في دعوى **Ultramars V. Touche** مسئولية المراجع القانونية في تزويد أصحاب الأموال المستثمرة بشركة العميل بمعلومات مالية تعكس بصدق وعدالة المركز المالي للشركة، حيث رفع الدائنون الدعوى على المراجعين بسبب الإهمال والخداع في أداء المراجعة، وبالطبع فإن مثل تلك القضية كانت من الأهمية لدرجة أرست معها الأساس لمقاضاة الطرف الثالث للمراجع نتيجة الإهمال الجسيم في تأدية عمله، كما إنها أدت إلي التركيز على أهمية ما يعرف بالدليل الخارجي الذي يؤكد صحة بعض الحسابات مثل حسابات المدينين من خلال إجراءات المصادقات.

كما أكدت قضية **McKesson & Robbins** بالولايات المتحدة أكثر على الحاجة إلي إعداد القوائم المالية بشكل موضوعي مع الاعتماد على أدلة الإثبات الخارجية في تحقيق أرصدة حسابات هذه القوائم المالية، وإزاء ذلك أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إيضاح الزم فيه المراجعين جمع دليل إثبات خارجي يتعلق بوجود حسابات المدينين والمخزون. كما أدت تلك القضية إلي إصدار عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة لازالت حتى الآن تمثل الأساس لترشيد عملية المراجعة.

(C) مراجعة قائمة الأرباح والخسائر

Auditing the Profit and Loss Statement

حيث أصبح العائد على الاستثمار عاملاً ذو أهمية رئيسية للمستثمرين فقد ركز أصحاب المصالح بالشركة أنتباهم نحو الحصول على تعويض مكافئ على مساهماتهم في الأداء المشترك، ولذلك فإن تركيز مستخدمي القوائم المالية

قد تحول من قائمة المركز المالي والأفكار الخاصة باليسر المالي إلي قائمة الأرباح والخسائر وأفكار المقدرة الكسبية.

إن ذلك التحول في التركيز قد تم تزعمه في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أنه قد تم الالتزام به على نحو كبير في المملكة المتحدة على أثر قضية **Royal Mail case (Rex v Kyslant (1932) I KB 442 (1931) All ER179** والتي كانت في كلمات **De Paula** على أنها بمثابة القنبلة الذرية باعتبار أنها غيرت وجه عالم وتاريخ المحاسبة. وبالمثل فقد أشار **Chandler et al.** إلي ذلك بالقول أنها تعتبر واحد من قضايا القرن العشرين الأكثر أهمية التي كان لها تأثيرها الكبير على تطور المحاسبة سواء من حيث الفكر والممارسة ، وقد تم وصف ذلك التحول من اكتشاف الغش إلي التحقق من القوائم المالية (وظيفة إبداء الرأي) على أنه هدف المراجعة الرئيسي في عام ١٩٣٠ كنتيجة أساسية لأثار قضية **Royal Mail** .

وقد دارت تلك القضية بشكل رئيسي حول نشر شركة **Royal Mail Steam Pacret** حسابات الأرباح والخسائر بين عام ١٩٢١ وعام ١٩٢٨ والتي فشلت في أن توضح عما إذا كانت الأرباح قد تم اكتسابها أم لا. وإن سداد توزيعات الأرباح أثناء تلك السنوات بمبلغ ٥ مليون قد تم تمويله من تحويلات غير مفصح عنها من الاحتياطيات السرية **Secret reseves** . بالإضافة لذلك ففي عام ١٩٢٨ أعلنت الشركة نشرة اكتتاب تدعو الجمهور إلي الاكتتاب لإصدار سندات .. والتي .. أخفت المركز الحقيقي للشركة بنية خداع الأفراد مع توفير الثقة بالشركة . حيث أفصحت حسابات الأرباح والخسائر ونشرة الاكتتاب عن وجود فوائض خلال السنوات من ١٩٢١ إلي ١٩٢٨ تتراوح ما بين ٦٢٨٥٣٥ جنية إسترليني إلي ٧٧٩١١٤ جنية إسترليني بما يوحي بأن الشركة كانت مربحة وأنها تمثل فرص استثمار سليمة . وفي الواقع فإن الشركة قد قامت بتحقيق خسائر تجارية جوهرية

في كل سنة من الفترة من عام ١٩٢١ إلي عام ١٩٢٨ تتراوح ما بين ٩٥٦١٤ جنية إسترليني إلي ٧٧٩١٥٣ جنية إسترليني .

إن قضية **Royal Mail** قد ألقت الضوء أكثر من أي قضية أخرى على الحاجة إلي ضرورة أن يتم مراجعة قائمة الأرباح والخسائر ، وليس شيئاً مفاجئاً أن يقوم رجال التشريع بأعمال وتفعيل المراجعة الالزامية على قائمة الأرباح والخسائر سواء في قانون عام ١٩٣٤ – قانون هيئة الأوراق المالية وتداولها بالولايات المتحدة الأمريكية أو قانون الشركات في المملكة المتحدة عام ١٩٤٨.

(D) التغير في أهداف المراجعة **Change in Audit Objectives**

على الرغم من أن التغيرات الأخرى التي حدثت في المراجعة ما بين الفترة من عام ١٩٢٠ إلي عام ١٩٦٠ كانت جوهرية. فإن التغير الوحيد الأكثر جوهرية الذي حدث قد تمثل في أحداث تغير على أهداف المراجعة. حيث تحرك تركيز المراجعة من منع واكتشاف الغش بالإضافة للأخطاء إلي تقييم صدق وعدالة المعلومات المقدمة في القوائم المالية للشركات أو ما يعبر عنها بوظيفة إبداء الرأي **Attestation Function.**

ونتيجة لذلك التغير استبدلت عبارة صحيح وظيفي **True and Correct** والتي كانت تستخدم في بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل **Fairly Presented** ، حيث عدلت تلك العبارة بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً وبشكل مطلق.

ولعله من المفيد توضيح ذلك عن طريق مقارنة تقرير المراجعة المختصر قبل عام ١٩٢٠ مع تقرير المراجعة المختصر قبل عام ١٩٥٠ يوضحه الشكل التالي لتحديد الفرق في هدف وظيفة المراجع.

تقرير المراجعة المختصر قبل عام ١٩٢٠
راجعنا الدفاتر والحسابات لشركة .... عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩١٥، وقد تحققنا أن الميزانية توضح في رأينا المركز المالي الحقيقي للشركة في نهاية السنة، وإن حساب الأرباح والخسائر للشركة كان صحيحاً.
تقرير المراجعة المختصر قبل عام ١٩٥٠
راجعنا الميزانية العمومية والمعدة في ٣١ ديسمبر عام ١٩٥٠ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والفائض المحتجز والتغير في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تمت المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها....   وفي رأينا أن هذه القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر عام ١٩٥٠، وعن نتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، كما جاءت متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت.

وكما ذكر بعالية فقد حدث نمو في حجم الشركات بالإضافة إلي الفصل المتزايد فيما بين ملكية الشركة ووظائف إدارتها . ومن أجل التأكد من الأموال قد تدفقت من المستثمرين إلي الشركات وأن الأسواق المالية تعمل بكفاءة كان من الضروري أن يكون المشاركين في الأسواق المالية على ثقة بأن القوائم المالية للشركة تعرض بعدالة المركز المالي والأداء المالي للشركة . واستجابة إلي تلك الاحتياجات فقد قبل المراجعون هدف المراجعة الرئيسي الذي يتمثل توفير المصداقية على القوائم المالية المعدة عن طريق مديري الشركة إلي مساهميها والذي تركز على وجه التحديد في التقرير عن أدائهم (أداء المديرين)

في ذات الوقت الذي أصبح فيه إضفاء المصداقية على المعلومات المالية المقرر عنها خارجياً هو هدف المراجعة الرئيسي فقد انخفضت أهمية هدف اكتشاف الغش والخطأ. وقد ذكر **Spicer and Pegler** في هذا الصدد ما يلي :

" إن الغرض الرئيسي للمراجعة يتمثل في التحقق من الحسابات والقوائم المعدة عن طريق العميل أو الأعضاء العاملين لشركة العميل. وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة فإن هدف اكتشاف الغش والخطأ يجب أن ينظر إليه على أنه هدف تابع لذلك الهدف الرئيسي ".

إن الانخفاض في أهمية هدف اكتشاف الغش والخطأ بعد أن كان الهدف الرئيسي يتطابق مع الحقيقة الخاصة بأنه نتيجة لنمو حجم الشركة وازدياد معاملاتها يتعين التحقق من إداراتها قد قامت بوضع نظم ملائمة للرقابة الداخلية مصممة لأغراض منع واكتشاف الغش والخطأ، وقد تغيرت إجراءات المراجعة من الفحص التفصيلي لدفاتر وسجلات الشركة إلي اختبار عينات من المعاملات والقيود المحاسبية بالارتباط بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية للشركة . ذلك التغير قد خفض من احتمال اكتشاف الغش أثناء عملية المراجعة على مستوى العملية أو مستوى الحساب.

إن التغيرات المشار إليها بعالية أيضاً قد قدمت فرص جديدة للمراجعين. فمن خلال فحصهم للنظام المحاسبي وضوابط الرقابة الداخلية لعميل المراجعة ومن خلال المعرفة الشاملة بمنشأة العميل وأعمالها التي يكتسبها المراجعون أثناء أدائهم عملية المراجعة طلب من هؤلاء المراجعين تقديم خدمات أضافية إلي مديري المنشأة . حيث أصبح المراجعون تبعاً لذلك في مركز نموذجي للتوصية بمقترحات من شأنها تحسن من كفاءة وفعالية النظام المحاسبي فضلاً عن تحسين ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلي تقديم مساعدة في عديد من المجالات الاستشارية على سبيل المثال التخطيط المالي والتخطيط الضريبي.

وفي منتصف عام ١٩٦٠ أصبحت الشركات قد أصبحت عنصر مؤثر بشكل متزايد في المجتمع وأصبح ينظر إلي مديريها على أنهم مسئولين أمام مدى واسع من الإطراف المهتمة حيث أصبحت مسئوليتهم ليس فقط تركز على

مجرد الاستخدام الأمين والمرخص به للموارد المعهودة إليهم وإنما أيضاً فإنهم مسئولين عن الاستخدام المربح للموارد الموضوعة تحت إداراتهم ومحل عنايتهم وإشرافهم . فقد أصبحت المراجعة مؤسسة بشكل جيد كمهنة، كما تم تحديد وتضمين حقوق وواجبات المراجعين التي ما زالت سارية حتى الآن في القانون التشريعي أو القانون العام، بغض النظر عن وجود تغيرات أضافية أخرى ملحوظة قد حدثت منذ عام ١٩٦٠ في بيئة المراجعة وأهدافها وأساليبها.

(E) إصدار معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها

أدت قضية **McKesson & Robbins** إلي إصدار عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة لازالت حتى الآن تمثل الأساس لترشيد عملية المراجعة. فمنذ عام ١٩٤٠ رفعت عديد من القضايا على منشآت المراجعة من قبل الطرف الثالث الذي يعتمد على القوائم المالية المصدق عليها عن طرق هؤلاء المراجعين الأمر الذي كان له أكبر الأثر على تطوير معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها التي يتم الاعتماد عليها عند اختيار المراجع للسجلات المحاسبية وأداء إجراءات المراجعة الضرورية في ضوء الظروف المحيطة. وتتمثل تلك المعايير في (A) معايير عامة (١- التأهيل العلمي والعملي ، ٢- الاتجاه العقلي الحيادي ، ٣- العناية المهنية الواجبة)، (B) معايير العمل الميداني (١- الإشراف والتخطيط المناسب، ٢- تقييم نظام الرقابة الداخلية، ٣- كفاية وصلاحية أدلة الإثبات)، (c) معايير إعداد التقرير (١- إعدادا القوائم طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها،٢- ثبات تطبيق المبادئ ،٣- الإفصاح المناسب، ٤- التعبير عن الرأي).

٢.٥ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ١٩٦٠ حتى أواخر الثمانينات

(i) التطورات الاجتماعية والاقتصادية Socio – Economic Developments

منذ عام ١٩٦٠ أستمر تزايد حجم الشركات سواء المحلية أو المتعددة الجنسية. ونتيجة للتطورات التكنولوجية المساندة والسريعة أصبحت الشركات تمثل مصادر قوة هائلة وذات تأثير ضخم في المجتمع . إن مدى تلك القوة التي تملكها الشركات قد تم عكسها عن طريق مساهمتها الضخمة في موارد البلدان التي يتم الاستثمار فيها عن طريق إقامة تلك الشركات.

إن التأثير الاجتماعي والاقتصادي للشركات قد تم عكسه أيضاً عن طريق تأثيرها على المجتمعات المحلية ، وذلك لم يتم حصره على مجرد توفير التوظيف وتوليد تدفقات للأموال في البلاد المجاورة لها ،حيث بالإضافة لذلك فقد كان هناك أثر من خلال وجود وظهور كياناتها وتأثيرها فيها . إن كثير من تلك الكيانات يوفر تسهيلات رياضية وثقافية ، كما إنها تستخدم شبكات النقل والاتصال المحلية وتؤثر على حجم وتدفقات المرور . كما قامت بإنتاج السلع والخدمات التي يرغب فيها المستهلكين ، وقد قامت بشراء السلع والخدمات المنتجة عن طريق الموردين ، وقد ساعدت في تزويد الطبيعة بالجمال أو منع تلوث البيئة المحلية . وعند يتم أخذ تلك العوامل بالإضافة إلي أية عناصر أخرى في الحسبان يصبح من الواضح أنه حتى الشركات ذات الحجم المعتدل يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الذي تعتبر جزء منه. وبأخذ كل ذلك كوحدة واحدة فإن منشآت الأعمال كان لها أثر ضخم وهائل على المجتمع بصفة عامة . وفي ظل وجود ذلك المستوى من القوة والتأثير في المجتمع غالباً ما يثار الجدل بأن مديري الشركة يجب أن

يكونـوا ملتـزمين بالمسـئولية الاجتماعيـة عنـد إدارة مشـروعاتهم . إن الكثيـرين يعتقدون بأن مديري الشركة لديهم التزام بمراعاة أثر القرارات التي يتخذونها على هؤلاء الذين سوف يتأثرون بها. وفي ذات الوقت فإنهم يسعون نحو تحقيق أهدافهم الاقتصادية التقليدية على سبيل المثال تحقيق الربح مع الازدهار طويل الأجل.

ذلك الالتزام الواسع تجاه المجتمع قد تم تحديده بشكل جيد، حيث أصبح على مديري الشركات التزام ومسئولية تجاه منع التلوث البيئي ، وتعزيز الآمان للعـاملين والمنتجـات وتبنـي فـرص متكافئـة للتوظيـف بالإضـافة إلـي حمايـة المستهلكين. وقد أدخلت الحكومة حجم من كبير من اللوائح التشريعية والقانونية لتغطية تلك الأمور والقضـايا الأخرى المماثلـة التـي يجـب أن يلتـزم بهـا مـديري الشـركة . إن مراجعـة الالتـزام الضـرورية مـع ذلـك ليسـت مسـئولية مراجعـي القـوائم الماليـة للشـركة، وإنمـا قـد يـتم الاضـطلاع بهـا عـن طريـق فاحصـين يـتم تعيينهم عن طريق الهيئات الحكومية ذات الصلة.

وعلـى الـرغم مـن امتـداد المسـاءلة المحاسـبية المتوقعـة مـن مـديري الشـركة منـذ منتصـف القـرن العشـرين ، فـإن التشـريع المـرتبط بـالتقرير الخـارجي عـن طريق الشركات قد أستمر في التركيز على مسئولية مديري الشركات تجاه حملـة الأسهم عن الأداء المـالي . وبغض النظـر عن ذلك فـإن المشـرعين قد اعترفـوا بـأن مديري الشركة مسئولين أيضـا عن أصـحاب السندات **Debenture - Holders** فـي ظـل قـوانين الشـركات. وأصـبح مطلـوب مـن الشـركات أن تـزود لـيس فقـط أصـحاب الأسـهم وإنمـا أيضـاً أصـحاب أو حملـة السـندات بنسـخة مـن قوائمهـا الماليـة السـنوية وتقرير المديرين بالإضافة إلي تقرير المراجع. ومع ذلك فليس مطلوباً أن يـتم التقريـر لمدى واسع من أصحاب المصـالح عن تلك الأمـور أو عـن الأنشـطة الاجتماعيـة. إلا أن تلك الاعتبارات قد محل تطورات ممكنة للمستقبل. وعديد مـن الشـركات تضـطلع

بذلك التقرير طواعية واختياريا. إن جوهر الموقف الحالي قد تم عكسه في المبادئ الأساسية للمراجعة الخارجية على النحو التالي:-

" يعمل المراجعون في مجال اهتمامات أصحاب المصالح الرئيسيين حيث يتم إعطاء اعتبار أساسي للصالح العام.

ويتم تحديد هوية أصحاب المصالح الرئيسيين في ضوء التشريع أو الاتفاقية التي تتطلب عملية المراجعة ،وفي حالة الشركات فإن أصحاب المصلحة الرئيسيين هم المجلس العام للمساهمين (الجمعية العامة).

(ii) التطورات في المراجعة Developments in Auditing

كما هو موضح في الشكل رقم ٢,١ فإن هناك ثلاثة تطورات رئيسية في أساليب المراجعة قد حدثت أثناء الفترة من عام ١٩٦٠ حتى أواخر الثمانينات. تلك التطورات تتمثل في الأتي:-

١- التأكيد المتزايد على فحص دليل أثبات المراجعة المشتق من مجموعة واسعة من المصادر سواء الداخلية أو الخارجية للشركة محل المراجعة **Auditee** . ويعتبر ذلك بمثابة استمرار للاتجاه المذكور في المراحل الأولي لتطور المراجعة.

٢- ظهور وزيادة الاعتماد الجوهري للحاسبات الالكترونية سواء كأداة للمراجعة أو كعنصر يتعين إخضاعه لاختبارات عملية المراجعة في الشركات محل المراجعة.

٣- تطور فكر المراجعة تأسيساً على المخاطر**Risk – Based Auditing** ففي الواقع أن تقييم احتمال مدى وجود تحريفات مادية متضمنة في القوائم المالية بالإضافة إلي تركيز مجهودات المراجعة على تلك المجالات المحددة التي من الأرجح أن تتضمن الأخطاء. يشير إلي أهمية ذلك المدخل المؤسس على مخاطر المراجعة والذي أساساً يسعى إلي تخفيض مستوى مخاطر- أن

القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة (التي أصدر بشأنها تقرير) قد تتضمن تحريفات مادية- إلي مستوى مقبول.

إن تبني عملية مراجعة مؤسسة على المخاطر تؤدي إلي جعل المراجعون يحتاجون أن يكتسبوا فهم شامل لعملائهم (المنظمة ، الموظفين الرئيسيين والسياسات والإجراءات ...) وأعمالها وصناعتها . وهي تتضمن أيضاً فهم المراجعين بنظم الرقابة الداخلية لعملائهم والمدى الذي خلاله يمكن أن الاعتماد عليها في منع حدوث تحريفات في القوائم المالية. وبشكل أضافي أثناء الفترة من عام ١٩٦٠ حتى عام ١٩٩٠ أدخلت كافة الشركات نظم الكمبيوتر لتشغيل البيانات المالية وغير المالية لأداء أو متابعة أو الرقابة على الكثير من عملياتها التشغيلية والإدارية. تلك التغيرات قد أتاحت للمراجعين فرص جديدة لتحديد مجالات واسعة لتأدية خدمات مهنية جديدة داخل شركات العميل حيث يمكن أن يتم عمل تحسينات على سبيل المثال في نظم الرقابة الداخلية ونظم المعلومات الإدارية الخاصة أو تقديم الاستشارات في مجال التخطيط الضريبي والمالي بالإضافة إلي الجوانب المختلفة لأعمالهم وأنشطتهم.

في نفس الوقت وقد وفرت تلك التغيرات التي حدثت في المراجعة فرص جديدة للمراجعين لتقديم خدمات الاستشارات الإدارية. كذلك فعن طريق التطورات في تكنولوجيا المعلومات والزيادة المدركة في سرعة تحويل المعلومات والتي تتيح معلومات فورية ومباشرة عن المنتجات والخدمات والأسعار والعمليات مما قد يجعلها متاحة ومعروفة بسرعة عن طريق المنافسين الآخرين . وفي ظل التطور الكبير في المنافسة فيما بين منشآت المراجعة وما ترتب عليه من وجود حالات الاندماج والاستحواذ تم تقليل عدد محل المراجعة. وكنتيجة لتلك المنافسة أيضاً فإن أتعاب المراجعة قد أصبح تحديدها يتم تحت ضغط شديد. وقد أكد المراجعون الذي يسعون نحو الحفاظ (أو

الزيـادة) فـي مقدار أتعـابهم علـى إعطـاء التأكيد لإدارة عملائهم علـى أنـه يتعين النظر إلي المراجعة على أنها نشاط يضيف قيمـة **Value – Adding Activity** ، حيث يمكـن أن يـوفر المراجعـون خـدمات استشـارات إداريـة ذات قيمـة كنتيجـة لعملية المراجعة. ونتيجة لذلك فإن هدف تقديم خدمات استشارات إداريـة لـلإدارة قد أصبح بمثابة هدف مراجعة ثانوي.

٢.٦ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من أواخر الثمانينات حتى أواخر عام ٢٠٠٠

(i) التطورات الاجتماعية والاقتصادية Socio – Economic Developments

لقد ظلت التطـورات الاجتماعيـة والاقتصـادية عـن الفتـرة مـن عـام ١٩٦٠ حتــى أواخــر الثمانينــات تســير بخطــوات ســريعة. وقــد اتســمت التطــورات الاقتصـادية منذ التسعينات بوجود شـركات ضـخمة متعددة الجنسية فقد أصـبح الكثيـر منهـا مشـروعات عالميـة بشـكل متزايـد بالإضـافة إلـي أحـداث ثـورة فـي تكنولوجيـا المعلومـات (أي التطـورات التقنيـة الفنيـة) كـان لهـا أثـر كبيـر جعلهـا تنتشر وتتخلل كافة جوانب البيئة التجارية.

وبينمـا تزايـدت الشـركات الضـخمة وبصـفة خاصـة الكبيـرة فـي حجمهـا فقـد تزايدت بشكل أضافي قوتها وتأثيرها في المجتمع . ونتيجة لحدوث كارثة انهيار سوق الأوراق المالية في عام ١٩٨٧ بالإضـافة إلـي حـالات الإخفاقـات المنشـورة الأكثر حداثة فإن زوال أي شـركة ضـخمة كـان لـه أثـر معـاكس رئيسـي ومنتشـر على كثير من الأفراد والمجموعات والتنظيمات فـي المجتمـع . وبالاسـتجابة إلـي الفشل غير المعلن لعديد من الشركات الضخمة أثنـاء أو أواخـر الثمانينـات وحتـى أوائل التسعينات بالإضافة إلي وجود دليل أثبات على سوء السلوك والإهمـال أو التقصـير عـن طريـق المـوظفين الكبـار فـي الشـركات والتـي القـي الضـوء عليهـا

أثناء عمليات فحص تلك الشركات التي أخفقت وفشلت عن طريق غرفة التجارة والصناعة. فمنذ بداية الثمانينات وأواخرها تعرضت مهنة المراجعة للانتقاد الشديد عن طريق الكونجرس الأمريكي نتيجة اكتشاف حالات إخفاقات مالية عند كثير من الشركات العامة على سبيل المثال **Equity Funding and National Student Marketing** حتى ذلك الوقت فقد أخذت مهنة المحاسبة العامة خطوة أخرى في التأكد من الجودة المرتفعة لخدمات المراجعة **High Quality Audit Services** حيث تبنت ولايات عديدة متطلبات تربط المحاسبين العموميين المعتمدين في تعليم مهني مستمر سنوياً **Annual Continuing Professional Education** من أجل الاحتفاظ بترخيصهم. وقد أخذت مهنة المحاسبة العامة أيضاً خطوة اختيارية عن طريق وضع ذلك البرنامج سوف تقدم منشأة المحاسبة العامة ممارستها للمحاسبة والمراجعة للفحص عن طريق نظراء مستقلين كل ثلاثة سنوات. فقد نصح المنظمون بضرورة التأكيد على أن يتم حوكمة الشركات على نحو ملائم . وعلى سبيل المثال فإن كافة الشركات المسجلة في سوق أسهم لندن مطلوب أن تلتزم بالقانون الموحد **The Combined Code** (لجنة عن حوكمة الشركات عام ١٩٩٨). ذلك القانون الموحد الخاص بالممارسة الأفضل للشركة قد تم تطويره من سلسلة من تقارير حوكمة الشركات على وجه التحديد تقارير لجنة عن الجوانب المالية لحوكمة الشركات باسم لجنة **Cadbury** عام ١٩٩٢ ، أو مجموعة دراسية لفحص مكافآت المديرين باسم لجنة **Greenbury** عام ١٩٩٥ بالإضافة إلي لجنة عن حوكمة الشركات باسم لجنة **Hampel** عام ١٩٩٨. وفي نفس الوقت فإنه بينما أهتم المنظمون بضمان وجود حوكمة شركات مسئولة فإن الشركات الضخمة قد أصبحت تعمل تحت ضغط اجتماعي وإعلامي متزايد لأداء أعمالهم بطريقة يمكن أن تتسق مع المسئولية الاجتماعية.

(ii) التطورات في المراجعة Developments in Auditing

كما في الفترات المبكرة لتطور المراجعة الذي تم مناقشته بعالية ، فمنذ أوائل التسعينات تكيفت المراجعة واستجابت للتغيرات في البيئة ، وعلى وجه التحديد فإن تلك الفترة قد شهدت نشوء مدخل مخاطر الأعمال **Business Risk Approach** للمراجعة .وهو يعتبر بصفة أساسية تطوير لمدخل مخاطر المراجعة الذي تم تمييزه خلال الفترة ما بين أعوام ١٩٧٠ إلي ١٩٨٠. **(Lemon et al., 2000)** . أن مدخل مخاطر الأعمال ما يزال يقوم على فكرة أن وجود مدى من مخاطر أعمال العميل يعد ملائماً لأداء عملية المراجعة . وقد أشار مؤيدوا ذلك المدخل إلي أن كثير من مخاطر الأعمال إذا لم يتم الرقابة عليها سوف تؤثر بشكل حاسم على عدالة القوائم المالية الشاملة ، وقد أكدوا أيضاً على أنه عن طريق فهم المدى الكامل(والأثر المحتمل واحتمال الحدوث) للمخاطر التي تواجه المنشأة محل المراجعة فإن المراجع يكون قادراً بشكل جيد (مقارنة بالمدخل الضيق الذي يركز مباشر على القوائم المالية) على تحديد الأمور الجوهرية والملائمة لعملية المراجعة على أساس زمني مناسب. وبينما أن كلا المدخلين لديهما هدف شامل يتمثل في التعبير عن الرأي عن حقيقة وعدالة القوائم المالية فإن مدخل مخاطر المراجعة يسعى نحو تحقيق ذلك عن طريق التركيز على القوائم المالية وتقييم احتمال أن يتم تحريفها مادياً ويتبنى مدخل مخاطر الأعمال وجهة نظر متطورة واسعة للمشروع.

والسؤال الذي قد يثار هو ما هو الذي أسرع من عملية التطور وتبني مدخل مخاطر الأعمال ؟ وطبقاً لدراسة **Lemon et al.** عام٢٠٠٠، فإن ذلك التطور قد نتج بصفة رئيسية من وجود مجموعتين من العوامل:-

a) تلك العوامل المرتبطة بفعالية وكفاءة عملية المراجعة.

b) تلك العوامل المرتبطة ببعد القيمة المضافة لعملية المراجعة.

(A) العوامل المرتبطة بفعالية وكفاءة عملية المراجعة

Factors Related to Audit Effectiveness and Efficiency

إن منشـآت المراجعـة (لاسـيما تلـك المنشـآت الكبيـرة) التـي قامـت بفحـص أسباب فشل المراجعة **Audit Failure** (بمعنى التعبير عن رأي مراجعة نظيف عن قوائم مالية حرفت مادياً) قد استنتجت أن ذلك الفشل لم ينشأ بوجه عام من فشل المراجعين في اكتشاف أخطاء تسجيل أو أخطاء تشغيل البيانات المحاسبية . بالاحرى فإنها تميل إلي أنها قد نتجت من أمور مرتبطة بكيف تتم إدارة المشروع. إن عوامل مثل بيئة الأعمال ، وقضايا الحوكمة بالإضافة إلي طبيعة الرقابة الإدارية سوف يكون لها أهمية كبيرة لتلك القوائم المالية. وعلى دقتها وعلى مشاكل الغش والاستمرارية . لذلك فإن المنشآت التي تتبنى مدخل مخاطر الأعمال قد استنتجت أن المراجعة الفعالة (والتي تشير إلي التعبير عن رأي مراجعة ملائم عن القوائم المالية) تتطلب إعطاء مزيد من الانتباه إلي فهم مخاطر الأعمال.

وبالمثل فإن التطورات في تكنولوجيا الحاسب الآلي قد أدت إلي جعل السجلات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة وتشغيل بياناتها الروتينية أقل ميلاً للوقوع إلي الأخطاء الكامنة أو المتلازمة مقارنة بما سبق من النظم ، لذلك فإن الفحص التفصيلي لتلك المعلومات يكون أقل أهمية . أن التغيرات في التكنولوجيا المستخدمة عن طريق كل من المنشأة محل المراجعة والمراجعين قد وفرت نطاق أكبر لجهود المراجعة التي يتعين تكريسها لتحليل وتقييم المستوى الأعلى (أقل تفصيلاً ووسعاً للعميل) . إن ذلك التقييم للمستوى الأعلى يولد مزيد من أدلة الإثبات المبنية على نطاق أوسع عن المنشأة محل المراجعة. وذلك بدوره يزود المراجع بسياق للقيام بالأحكام المهنية بشكل مبني على نطاق أكثر وسعاً وسلامة لصدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

(B) بعد القيمة المضاعفة لعملية المراجعة

The Added – Value Dimension of the Audit

عن طريق دراسة مدى واسع من القضايا المرتبطة بمخاطر أعمال الوحدة محل المراجعة فإن المراجعون قد أزادوا من الفرص المرتبطة بمساعدة العميل على تجنب المشاكل التي يمكن أن تهدد إنجاز أهدافها (الخاصة بالعميل) أو حتى ازدهارها على نحو مستمر . وقد شرح **Lemon** ذلك الأمر حيث ذكر أنه بدلاً من الممارسة القبلية أو البعدية لاكتشاف التحريف في القوائم المالية فإن عملية المراجعة ينظر إليها على أنها وسيلة للتأثير على سلوك ورقابة الأعمال ، مثل تلك المشاكل المرتبطة بمعلومات القوائم المالية من غير المرجح أن تنشأ. ولذلك فإن هناك بعد للقيمة المضافة أو بعد مرتبطة بخدمة العميل **An Added-Value or Client Service Dimension** إلي مدخل مراجعة مخاطر الأعمال .. وينسق ذلك مع الرغبة على التأكد من أن عملية المراجعة توفر أبعاد نظر ومعلومات يتم تقييمها عن طريق إدارة العميل كما أنها تساهم في تحقيق أهداف المنشأة بطريقة ايجابية معينة.

إن اكتساب معرفة أكبر بأعمال العميل ومخاطره المرتبطة يتطابق أيضاً ويتلاءم مع التأكيد الموضوع عن طريق المنظمين والجهات الأخرى للحاجة إلي وجود حوكمة الشركات المسئولة ودور المراجع في تأمين تفعيلها.

وكما تم الإشارة إليه بعالية وحسب ما تم عكسه في الشكل التالي رقم ٢,٢ فإن تبني مدخل مخاطر الأعمال لا يشير إلي وجود تغير في هدف المراجعة الرئيسي، والذي ما ظل قائماً وهو يتمثل في توفير المصداقية على القوائم المالية المعدة عن طريق الإدارة ، ومع ذلك فقد سهل للمراجعين تطوير أهداف مراجعة أضافية . وكما ذكر بأعلى فإن ذلك المدخل قد أضاف هدف تقديم خدمات الاستشارات الادارية إلي الإدارة . وبشكل أضافي فمنذ أوائل التسعينات

بالارتباط بالاهتمام المتزايد للمجتمع والمنظمين عن أمور حوكمة الشركات فإن مهنة المراجعة قد أقرت بالمسئولية المتزايدة لاكتشاف الغش وتقييم مخاطر وجود قوائم مالية مضللة عنه والتقرير عن ذلك بالإضافة إلي التقرير بشكل أكثر صراحة عن الشكوك في قدرة المنشأة عن الاستمرارية . أن تبنى مدخل مخاطر الأعمال يعزز من قدرة المراجعين على الوفاء بتلك المسئوليات. وبالمثل فإن ذلك المدخل يساعد المراجعين على الوفاء بمتطلبات عملية المراجعة المتضمنة في قواعد التسجيل الخاصة بالبورصة بالمملكة المتحدة لفحص بعض إفصاحات حوكمة الشركات في التقارير السنوية للمنشأة المراجعة المسجلة بالبورصة.

وعلى الرغم من الفوائد المشتقة من مدخل مخاطر الأعمال فإنه يتعرض لبعض الانتقادات ، وربما أكثر تلك الانتقادات ما أشار إليها **Levitt and Turner** (الرئيس السابق ورئيس الحسابات بهيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية) ، حيث لاحظ **Turner** ما يلي :

"إن الأحداث الحديثة قد جعلت الهيئة ومنظمي الأوراق المالية الآخرين حول العالم تطرح تساؤلات عن فعالية عمليات المراجعة وعملية المراجعة وعلى وجه التحديد جوانب القوى والضعف المدركة لمدخل المراجعة المبني على مخاطر الأعمال . يتطلب ذلك المدخل تقييم مخاطر الأعمال داخل المشروع ذاته. وقد ناقش البعض أن ذلك المدخل عندما يصاحب مع مداخل مراجعة إعادة هيكلة المنشأة قد أدى إلي تحقق أقل من أرصدة الحساب عن طريق فحص التوثيق المستندي الذي يتم الحصول عليه من مصادر مستقلة ....بالإحرى فإن منشآت المراجعة تقوم بالاعتماد على الفحص التحليلي والاستفسارات من موظفي المنشأة بالإضافة إلي إجراء اختبار الرقابة عندما يكون ذلك ملائماً ... وبينما قد أكد بعض المراجعين على أن التغيرات على عمليات مراجعتهم كانت استجابة للاستخدام المتزايد للتكنولوجيا في التقرير والمحاسبة المالية فإن المشاركين في الأسواق الأخرى قد أشاروا إلي وجود اعتقاد بأن مهنة المحاسبة قد طرحت تلك الأساليب جانباً

وعزلتها حيث استخدمت تلك الأساليب كأداة لمراجعة القوائم المالية الأمر الذي من شأنه يقوي أمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة للمستثمرين".

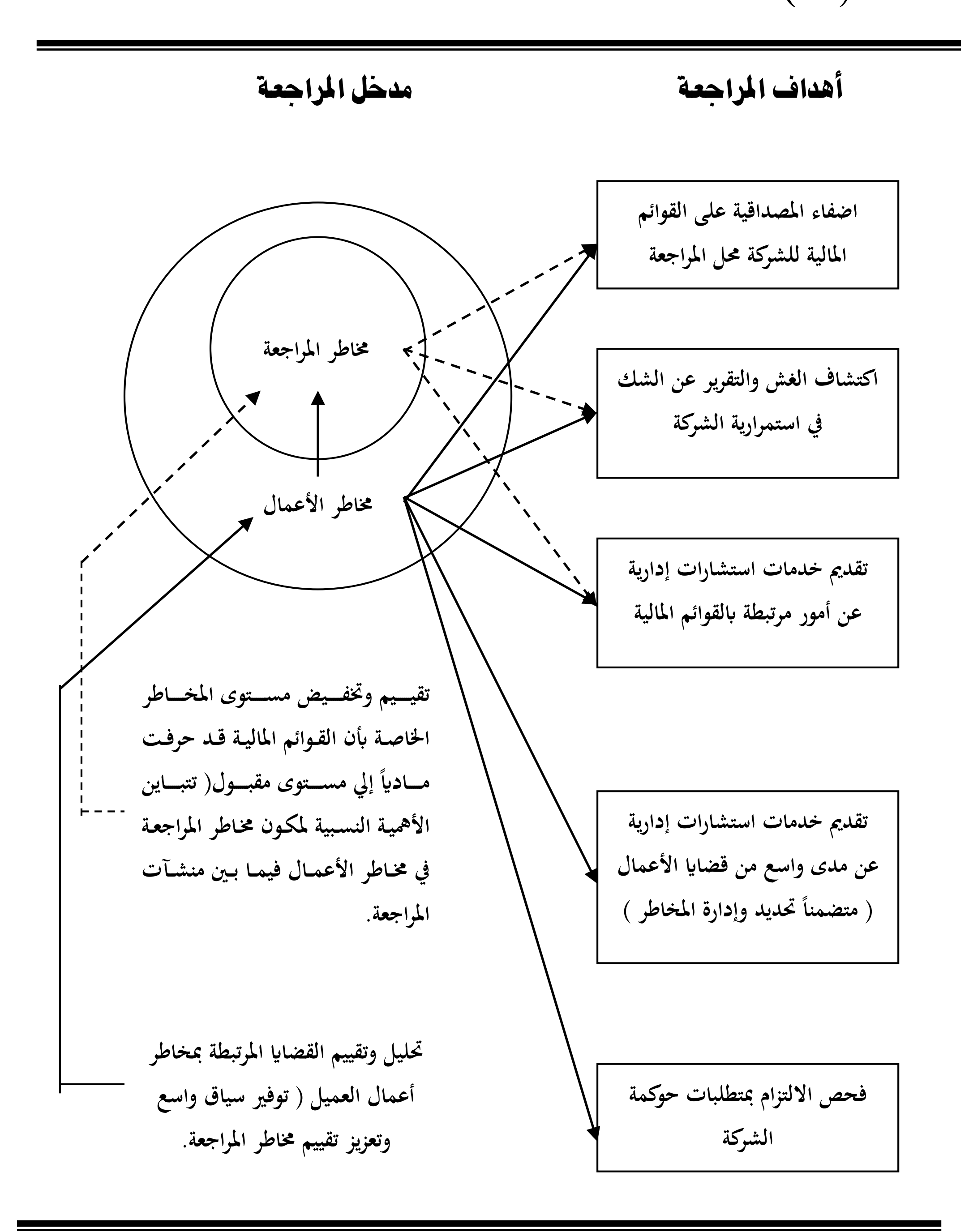
في ضوء الانتقاد الضمني لمدخل مخاطر الأعمال عن طريق المنظمين المؤثرين على سبيل المثال هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية وبعض الشكوك التي تم التعبير عنها داخل المهنة عن فعاليته كمدخل للمراجعة فإن بعض من المنشآت الأكبر في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يبدو أنهم لديهم تحفظات بخصوص تبني ذلك المدخل. وعلى وجه أكثر تحديداً يبدو أنهم اكتشفوا مدى وجود حاجة لتقوية إيجاد رابطة بين تقييم مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة بشكل أكثر صراحة (بمعنى تقييم احتمال أن القوائم المالية محرفة مادياً).

وبغض النظر عن المخاوف التي تم التعبير عنها بشأن مدخل مخاطر الأعمال على المراجعة فإن التوسع في أهداف المراجعة منذ التسعينات قد عزز من دور المراجعين في ضمان المساءلة المحاسبية للشركات على نحو أكبر . وفي ضوء وجود مستوى المساءلة المحاسبية المتوقع لمديري الشركة ، يبدو أنه من المحتمل أن الاتجاهات الحالية في توسيع دور المراجع في ذلك الخصوص سوف تستمر. ولاشك فإن هناك تطورات عديدة في مسئوليات المراجعين يتوقع أن تحدث في المستقبل تتمثل في الاتي:-

(١) التعبير عن رأي مراجعة عن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة يتم نشرها على الانترنت (في ذلك الخصوص يتعين الإشارة إلي النشرة التي تم عملها عن طريق مجلس تطبيقات المراجعة في عام ٢٠٠١ بعنوان النشر الالكتروني لتقارير المراجعين **The Electronic Publication of Auditor's Reports**) .

(٢) التقرير عن فعالية إجراءات المنشآت محل المراجعة لأغراض تحديد وإدارة المخـاطر ونظـم رقابتهـا الداخليـة (إن مسـئوليات إدارات الشـركة عـن التقرير عن تلك القضايا والخاصة بالمراجعين عند التعبير عن رأيهم عليها قد تـم مناقشـتها فـي تقـارير حوكمـة الشـركات المختلفـة علـى سـبيل المثـال لجنـة **Hamper لجنـة Cadbury , (1998)** بالإضـافة إلـي لجنـة **Turnbull (1999)** .

شكل (٢.٢) مقارنة مدخل مخاطر المراجعة ومدخل مخاطر الأعمال للمراجعة



(3) الفحص والتعبير عن الرأي عن حقيقة وعدالة كافة المعلومات (مالية أو غير مالية) المقدمة عن طريق إدارات الشركة في تقاريرها السنوية. (إن الخطوة التجريبية الأولي في ذلك الاتجاه يبدو أنه قد تم أخذها عن طريق مهنة المراجعة عند الاعتراف الصريح في تقرير المراجعة بأن المراجعون قد قاموا بقراءة المعلومات الأخرى المتضمنة في التقرير السنوي ودراسة ما إذا كانت متسقة مع القوائم المالية المراجعة أم لا). ومن المحتمل أيضاً أن تتزايد مقدار ومدى المعلومات التي يتعين على إدارات الشركة تقديمها في تقاريرها السنوية.

(٤) أداء مراجعات الكفاية والفعالية للإدارة (أو القيمة مقابل النقود **Value for Money**). تلك المراجعات قد كانت مطلوبة سابقاً كجزء من المراجعات القانونية لمعظم منشآت القطاع العام . عموماً إن مراجعات الكفاءة والفعالية يجب أن تكون مطلوبة أيضاً كجزء من عمليات المراجعة القانونية للشركات .

(٥) إصدار معايير فجوة التوقعات Expectation Gab Standards

لقد اهتمت مهنة المحاسبة ببطء بدارسة قضية هامة تتمثل في مسئوليتها عن إيجاد الغش المالي واكتشافه، وقد قدمت اللجنة القومية للتقرير المالي الاحتيالي توصياتها عن التحسينات في ضوابط الرقابة الداخلية كما قام مجلس معايير المراجعة بإصدار سلسلة من عشرة معايير مراجعة جديدة في عام ١٩٨٨ لتطبيق فجوة التوقعات المدركة **Perceived Expectation Gab** من أجل جعل مسئوليات المراجع أكثر توافقاً مع توقعات المستثمر.

(٦) إصدار معايير تصديق جديدة New Attestation Standards

قد طورت المهنة أيضاً معايير تصديق جديدة عندما يتطلب من المحاسبين المعتمدين إبداء حكمهم المهني المستقل عن التأكيدات الأخرى بخلاف تأكيدات

القوائم المالية. وقد كان يتم تعيين هؤلاء المحاسبين المهنيين الممارسين المعتمدين بشكل روتيني لتوفير خدمات تأكد على مستوى خدمة الفحص إلي المقرضين بخصوص التزام الشركة باتفاقيات القروض أو لتطبيق إجراءات متفق عليها على اتفاقيات الإتاوات. وعندما تطورت تكنولوجيا المعلومات وأسند لشركات تعاقدات على أعمال محاسبية لمنظمات خارجية. حيث طلب من المحاسبين أن يقوموا بالتصديق وإبداء الرأي على ضوابط الرقابة الداخلية لموردي الخدمة الخارجيين.

٢.٧ التطورات الاجتماعية والاقتصادية وأثرها على تطورات المراجعة خلال الفترة من عام ٢٠٠٠ حتى الوقت الحالي

(i) التطورات الاقتصادية والاجتماعية

لقد أصبحت منشآت المحاسبة العامة منشآت خدمية مهنية تقوم بتعيين مدى واسع من المهنيين المرتبطين بالأعمال والتي تبيع خدمات استشارية لعملائها. وخلال عام ٢٠٠٠ فقد زادت إيرادات الخدمات الاستشارية **Consulting Fees** عن إيرادات المراجعة لكافة منشآت المحاسبة العامة الوطنية، وفي بعض الحالات فإن أتعاب الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد زادت على حجم أتعاب المراجعة. وقد بدأت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية والجمهور المستثمر في التساؤل عن كيف يمكن لمنشآت المحاسبة العامة أن تكون مستقلة عن قضايا المراجعة عندما تكون تلك المنشآت معتمدة تماماً على الإيرادات من الخدمات الاستشارية.

وقد بدأ التساؤل بشكل إضافي عن جودة عمليات المراجعة **Quality of Audits** عندما تم إجراء سلسلة من إعادة تصوير قوائم الدخل للشركات العامة على سبيل المثال شركات **Sunbeam, Waste Management, Xerox,**

Adelphia, Enron بالإضـافة إلـي شركة **World Com** تتعلـق بأزمـة الثقـة فـي عمل المراجعين. وعلى الرغم من أن تلك الأحداث قد كانت نادرة الحدوث نسبياً من بين عدد ١٥٠٠٠ مراجعة سنوية للشركات العامة تقريباً، إلا أن عواقبها على المساهمين كانت وخيمة حيث تعرضت لخسائر قدرت ببلايين الدولارات خلال تلك السنوات وقد تأثر الطلب على المراجعة عن طريق المديرين المهنيين اللذين ضللوا المستثمرين عن طريق تحريف الأداء المالي جوهرياً في القوائم الماليـة للشـركات. وتوقـع المسـتثمرين أن يقـوم المراجعـون بمنـع **Intervene** واكتشـاف **Find** تحريفـات القـوائم الماليـة وأثنـاء القـرن العشـرين تـم تنظـيم المراجعين ذاتياً **Self-Regulated** وقد وضعت المهنة معاييرها الخاصة. وقد كافح مجلس معايير المراجعة على إيجاد توازن بين وضع المعايير على أساس توقع أن يقوم المراجعون بإيجاد توازن بين وضع المعايير على أساس توقع أن يقوم المراجعون بإيجاد واكتشاف معظم تحريفات القوائم المالية. وقد أصبحت أداء الشركات على تلك المعايير التي يمكن أن تتسبب في إحداث زيادة جوهرية على أتعاب المراجعة.

وفـي عـام ٢٠٠٢ شـهدت مهنـة المحاسـبة العامـة أحـداث جسـيمة نتيجـة أخفاقات مراجعات الشركات العامة بل وتدهورها وإفلاسها. ولقد صدمت العديد من أحداث الإخفاقات المحاسبية المالية التي حدثت في شركات **Xerox, World com, Kmart, Enron** مجتمع الأعمال بأسره. حيث اهتزت ثقة المستثمرين بشكل عنيف في المهنة مما ترتب عليه هبوط أسعار أسهم كافة الشركات والصناعات إلي الحضيض. وقد قدر الخبراء الماليين أن خسارة المستثمرين قد بلغت تقريباً حوالي ٧ تريليون دولار خلال فترة الثلاثة سنوات من المستويات المرتفعة لأسواق رأس المال من سبتمبر عام ٢٠٠٠.

والأسئلة التي تبادرت للذهن هو أين كان هؤلاء المراجعين؟ وكيف أمكنهم السماح بوقوع مثل تلك الإخفاقات المفجعة؟. إن تلك الأسئلة ليس من السهل الإجابة عليها ببساطة. عموماً فقد تمثلت أبرز مظاهر فشل المهنة في الأتي:-

(a) فشل أحد أكبر مكاتب المحاسبة العامة في العالم- أرثر أندرسون.

(b) وجود أربعة حالات إفلاس نادراً ما تحدث كل حالة من تلك الحالات قد وقعت في شركات حدث بها غش بالقوائم المالية.

(c) خسائر ضخمة تبلغ بلايين الدولارات نتيجة خسائر الاستثمارات والتقاعد.

(d) شعور عام بأن المراجعين لا يمكن أن يحتفظوا باستقلالهم عندما يتم تعيينهم وعزلهم عن طريق المديرين الذين كانوا يعدون تلك القوائم المالية الإحتيالية.

(e) فقد الثقة عن طريق كثير من خارج مهنة المحاسبة العامة في قدرة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على التصرف لصالح مصلحة الجمهور. حيث تم النظر إليه على أنه مؤسسة تجارية **Trade Association** بدلاً من كونه مؤسسة مهنية **Professional Association** مصممة لحماية الجمهور.

إن الغش المحاسبي لشركة انرون لم يكن الأعظم في التاريخ الحديث ولكن ربما يعتبر الأكثر تشهيراً للسمعة باعتبار أنه قد أدى إلي زوال منشأة اندرسون فضلاً عما ترتب عليه من الآثار والانعكاسات الخطيرة التي لحقت بالمستثمرين والدائنين والمنظمين والحكوميين. وفي الحقيقة أن غش انرون كان أحد حالات الغش الأولى للإخفاقات المحاسبية التي تم التقرير عنها في السنوات الحديثة، حيث هناك عديد من الشركات في الولايات المتحدة وأوروبا قد أفادت عن وجود حالات إخفاقات وغش ضخمة تتضمن شركة **World com** (الآن أسمها

MCI) وشركة **Waste Management** وشركة **Adelphia** وشركة **Global Crossing** بالإضافة إلي شركة **Tyco.**

إن النتائج السائدة لحالات الغش والفضائح المحاسبية جعلت المستثمرين يشكون في سلامة **Integrity** نظام التقرير المالي. وقد وضحت احتجاجات الجمهور على الفضائح والإخفاقات المحاسبية بالإضافة إلي وجود ضغوط على الكونجرس لاستعادة ثقة الجمهور في سوق المال من خلال التشريع.

لذلك وافق الكونجرس في يوليو عام ٢٠٠٢ على إصدار قانون باسم **Sarbanes- Oxley** وهو يطبق بصفة أساسية على الشركات العامة بهدف إحداث إصلاح محاسبي ومن أجل حماية المستثمر بوجه عام، ويتسم ذلك القانون بأنه أكثر التشريعات جوهرية وارتباطا بمراجعات القوائم المالية للشركات العامة منذ قانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣، ١٩٣٤.

(ii) التطورات في المراجعة

لقد ترتب على تدهور الشركات العامة وأبرزها شركتي **, World com, Enron** تمرير قانون **Sarbanes-Oxley** عام ٢٠٠٢. وقد خلق ذلك القانون مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة **Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB)** . كما أعطاها مسئولية وضع معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة واستقلاليتها بالإضافة إلي معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة على الشركات العامة. وقد أعتقد الكونجرس بأن التنظيم الذاتي للمراجعين لم يعمل كما كان تأمل هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشكل جيد من أجل حماية مصلحة المستثمر. وقد توسع القانون أيضاً في عمل المراجع حيث جعله يمتد لأبعد من مراجعة القوائم المالية. وقد اعترفت عدد من اللجان الهامة بأهمية وجود ضوابط رقابة داخلية جيدة لمنع تحريفات القوائم المالية. وقد تطلب أيضاً القسم رقم ٤٠٤ من القانون عام ٢٠٠٢ من

المراجعين أن يقوموا بمراجعة تأكيد الإدارة عن كفاية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي. كما ترتب على الفضائح المحاسبية التي شهدتها الشركات الأمريكية في عامي ٢٠٠١ و٢٠٠٢ أن قدمت الحكومة البريطانية بعض الاقتراحات التي تهدف لتحسين طرق الرقابة التنظيمية على مهنة المحاسبة داخل المملكة المتحدة. فقد أقترح التقرير المقدم من قبل وزارة التجارة والصناعة تحديث القواعد المحاسبية على النحو الأتي:

- يجب أن يتولى مجلس إعداد التقارير المالية مسئولية القيام بمهام مؤسسة المحاسبة وينشئ هيئة جديدة يشار إليها بصورة مؤقتة باسم " المنظم المستقل".

- يجب أن يقوم المنظم المستقل بإجراء ترتيبات واضحة خاصة بالمساءلة الإدارية والشفافية ويجب أن يوجه عمله للتعامل مع العالم الخارجي.

- يجب أن تتولى اللجنة المنوطة بأعمال المراجعة الحسابية القيام بمسئوليات الهيئات المحترفة لوضع معايير من أجل إتاحة درجة من الاستقلالية والموضوعية والتكامل لمراقبي الحسابات.

- يجب أن تقوم الوحدة الجديدة المنوطة بالتحقق من صحة عملية المراجعة برفع تقارير إلي إحدى لجان المنظم المستقل.

- كونها خلفاً للجنة المراجعة (الخاصة بمؤسسة المحاسبة)، يجب على لجنة الرقابة المهنية (التي تم تشكيلها حديثاً) أن تعيد تنظيم مراجعة التقارير المحاسبية التي تصل إليها.

- يجب تشكيل مجلس تأديب وتحقيق على الفور وذلك لعقد منتدى مستقل للاستماع إلي قضايا المجلس التأديبي التي تهم الرأي العام.

□

٢.٨ أسئلة وتطبيقات

- **٢-٨-١صف باختصار بيئة المراجعة في كل من الفترات التالية :**

(i) ما قبل عام ١٨٤٤

(ii) الفترة من عام ١٨٤٤ إلي عام١٩٢٠

(iii) الفترة من عام ١٩٢٠ إلي عام ١٩٦٠.

(iv) الفترة من عام ١٩٦٠ إلي عام ١٩٩٠.

(v) الفترة من عام ١٩٩٠ حتى الوقت الحاضر.

٢,٢ لخص أهداف المراجعة الرئيسية في كافة الفترات التالية :

(i) ما قبل عام ١٨٤٤.

(ii) الفترة من عام ١٨٤٤ إلي عام ١٩٢٠.

(iii) الفترة من عام ١٩٢٠ إلي عام ١٩٦٠ .

(iv) الفترة من عام ١٩٦٠ إلي عام ١٩٩٠.

(v) الفترة من عام ١٩٩٠ حتى الوقت الحاضر.

٢,٣ حدد التغيرات الرئيسية التي حدثت في أساليب المراجعة أثناء ١٦٠ سنة الأخيرة .وأشرح باختصار كيف أثرت التغيرات في التكنولوجيا على التغيرات في أساليب المراجعة.

٢,٤ لخص بإيجاز تطور مسئولية الشركات عبر ١٦٠ سنة الأخيرة.

٢,٥ أشرح بإيجاز أهمية قانون الشركات الإنجليزي رقم ١٨٤٤ في نظرية المراجعة.

٢,٦ لقد أشير إلي قانون الشركات الإنجليزي عام ١٩٥٥ على أنه بمثابة حجر الزاوية في تاريخ مراجعة الشركات . أذكر الأسباب التي تساعد على شرح لماذا ذلك القانون قد أعطى له ذلك اللقب .

٢,٧ أشـرح باختصـار أهميـة القضـايا التاليـة فـي تطـوير مسـئوليات المراجعين:-

(i) Re London and General Bank (no.2) (1895)

(ii) Re Kingston Cotton Mill Co.Ltd (no.2) (1896)

٢,٨ حدد الأسباب التي تساعد على شرح أسباب فقد هدف اكتشاف الغش والأخطاء جوهرية كهدف مراجعة رئيسي أثناء الفترة ما بين عام ١٩٢٠ إلي عام ١٩٦٠.

٢,٩ إن التغيرات في المراجعة تعكس الاستجابة إلي التغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية : استخدم مثالاً لشرح أجابتك ، واشرح باختصار العلاقة بين التغيرات في المراجعة والتغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية .

٢,١٠ أذكر الاتجاهات الثلاثة التي من المحتمل أن تغير من مسئوليات المراجعين في المستقبل القريب .

- **٢.٨.٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:**

(١) أوضحت الفترة ما بعد عام ١٨٤٤ حتى عام ١٩٢٠ وجود تغيرات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية أثرت لحد كبير على تطور المحاسبة والمراجعة.

(٢) تم تحديد أهداف المراجعة حتى عام ١٩٢٠ على أساس توفير الحماية لمصالح المساهمين وتأمين المساءلة المحاسبية للمديرين تجاههم.

(٣) استبدلت عبارة صحيح وحقيقي التي كانت تستخدم في بداية العهد بالمراجعة عن التعبير عن عدالة عرض القوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل في تقرير المراجعة لأسباب هامة.

(٤) أثرت التطورات الاجتماعية والاقتصادية خلال الفترة من ١٩٦٠ حتى أواخر الثمانينات على تطور المراجعة وأساليبها وخدماتها من خلال خمسة اتجاهات رئيسية.

(٥) أشارت بعض القضايا على أن المراجع يعتبر بمثابة كلب حراسة **Watchdog** وليس كلب يستخدم لتعقب المطاريد **Bloodhound** عند أداءه لعمله ولاسيما فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء والغش.

(٦) أثر التطورات القانونية على تطور أساليب وأهداف المراجعة.

(٧) لقد تطورت أهداف المراجعة وأساليبها ومعاييرها وطرق جمع أدلة الإثبات نتيجة للتطورات في الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

(٨) تطورت المراجعة تأسيسًا على مدخل مخاطر الأعمال نتيجة عوامل مرتبطة بفعالية وكفاءة عمل المراجعة ويعد القيمة المضافة لها.

(٩) هناك حاجة لإيجاد رابطة بين تقييم مدخل مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة وأهداف المراجعة.

(١٠) في ضوء الاتجاهات الحالية لتوسيع دور المراجع من أجل الحد من فجوة توقعات المراجعة يتوقع إحداث تطورات كبيرة في توسيع مسئوليات المراجعين في المستقبل.

(١١) هنـاك مظـاهر عديـدة أكـدت علـى فشـل العامـة فـي القيـام بمسـئولياتها الأمر الذي أفقد المستثمرين نقتهم في نظم التقارير المالية.

(١٢) أصـدر الكـونجرس الأمريكـي **Sarbanes-Oxley** لإحـداث إصـلاحات محاسـبية هامـة بالإضـافة إلـى حمايـة المسـتثمرين ولـذلك فقـد اعتبـر أنـه أكثـر التشريعات جوهرية لمراجعة كما قد كـان لـه تـداعيات هامـة علـى تحسـين طـرق الرقابة التنظيمية على مهنة المحاسبة داخل المملكة المتحدة.

□

الفصل الثالث

الإطار الفكري للمراجعة

Aconceptual Framework of Auditing

٣.١ أهمية تطوير إطار فكري لنظرية المراجعة

Importance of Developing A Framework of Auditing Theory

أثنـاء تـاريخ المراجعـة الطويـل منـذ حـوالي ٣٠٠٠ سـنة ولاسيما عبـر ١٦٠ سنــة الأخيـرة تطـورت المراجعة بطريقـة عمليـة للغاية Very Practical Way وربمــا بشــكل مفــاجئ لتبــرز مــدى أهميتهــا البالغــة لتفعيــل الأســواق الماليــة والاقتصادية بوجـه عـام، بالإضـافة لـذلك فـقـد كرسـت عديـد مـن الجهـود لتطـوير نظريــة متماســكة ومترابطــة منطقيــًا للمحاســبة Coherent Theory of Accounting (أو تطــوير الإطــــار الفكــــري للمحاســــبة Conceptual Framework) ، علـى الرغم من إعطـاء اهتمـام قليل لتطـوير نظريـة للمراجعة Theory of Auditing. غير أن هناك ثلاثـة استثنـاءات ملحوظـة علـى ذلك تمثلـت فـي الأعمـال الكلاسـيكية لكـل مـن Mautz and Sharaf (1961) ، واللجنـة المنبثـقة مـن جمعيـة المحاسبـة الأمريكيـة عـن المفـاهيم الأساسية للمراجعـة عـام ١٩٧٣، بالإضـافة إلـى أعمـال كـل مـن Thomas & Henke (1986) وأيضـا Flint (1988).

والسؤال الذي قد يتبادر للذهن هو لمـاذا يعتبـر وجـود نظريـة للمراجعـة أمـرًا هامًـا ، وتبعـًا لكـل مـن Mautz & Sharaf فقـد تـم الإجابـة علـى ذلـك التسـاؤل بالقول:-

«أن أحد الأسباب وراء العمل الجاد والأساسـي لتطـوير نظريـة للمراجعـة فـي الأصـل يتمثـل فـي أن ذلك سوف يقدم الحلـول أو علـى الأقـل سـوف يطـرح الـدعوى للبحث عن حلول للمشاكل التي سوف نجدها الان صعبة»

وقـد اقتـرح Mautz & Shoraf تبنــي مـدخل فلسـفي Philosophical Approach قاما بشرحه على النحو التالي:-

١- ترجع جذور الفلسفة إلى المبادئ الأولية والمنطق وراء التصرفات والأفكار التي تميل إلى أن الأخذ بها يتم على اعتبار أنها أمور مسلم بها.

٢- تتعلق الفلسفة بالتنظيم المنهجي المنظم للمعرفة بطريقة من شأنها أن تصبح في الحال أكثر نفعا وأقل احتمالاً من أن تكون متناقضة ذاتيا.

٣- توفر الفلسفة الأساس الذي بناء عليه يمكن نمذجة وفهم العلاقات الاجتماعية.

ولذلك فإن نظرية المراجعة تساعد على تحديد الافتراضات الأساسية التي تشكل أساس ممارسة المراجعة ، كما أنها تساعد على تنظيم المساعدة على فهم المعرفة بالمراجعة بحيث تكون مفيدة ومتسقة داخليًا، بالإضافة إلى المساعدة على فهم الدور والسياق الاجتماعي لوظيفة المراجعة.

وقد ذكر Lee في كتابه نظرية المراجعة :-

«يتم الاستمرار في البحث عن نظرية وفق مناهج مختلفة للمشكلات القديمة والحديثة، وإذا ما تم نسيان الكيان النظري للمراجعة وتم تركه ليتضاءل إلى حد تجميع مجموعة من الإجراءات الروتينية أو الممارسات التي تذكر بتاريخه فسوف لا يتم فقد مكانة المراجعة في عيون الجميع فقط، بل سوف يتم فقد أفضل الطرق لحل المشكلات المعقدة التي يتم مواجهتها».

وقد ألقى Flint كثير من الضوء على تلك المشكلة حين ذكر:-

«يتمثل الغرض من النظرية المرتبطة بالمراجعة في توفير مجموعة متماسكة ومترابطة منطقيًا من الفروض الخاصة بالنشاط والتي تشرح غرضها وأهدافها الاجتماعية والتي تزودها بأساس وتبرير المنطق وراء ممارساتها وإجراءاتها وربطها بأغراضها وأهدافها والتي توضح موقع النشاط في سياق مؤسسات المجتمع والبيئة الاجتماعية الاقتصادية والسياسية».

من خلال ذلك السياق يمكن تشكيل التسلسل الهرمي لتلك الأفكار والإطار

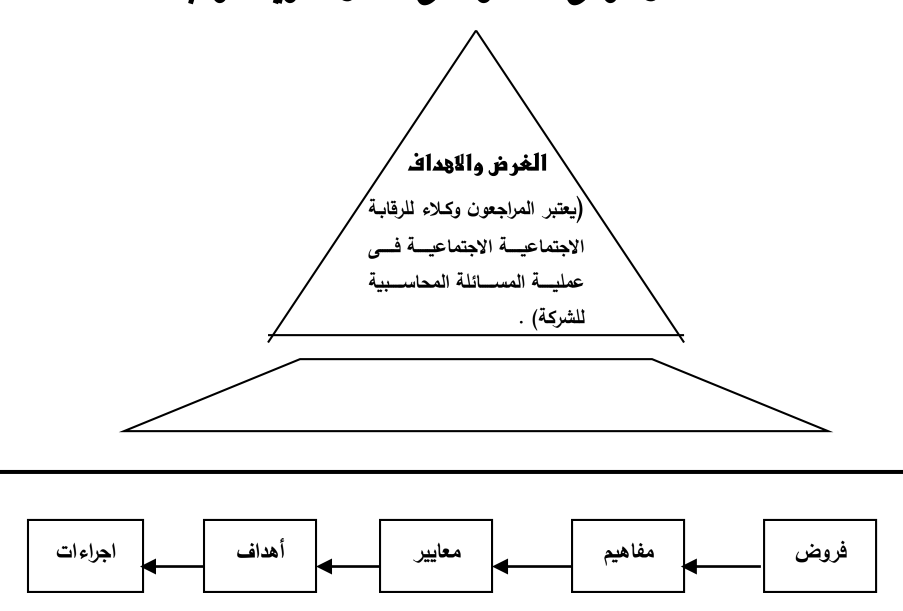
الفكري للمراجعة من ثلاثة طوابق (Porter, Simon and Hatherly, 2003) حيث يوجد في المستوى الأعلى إيضاح بالغرض والأهداف الاجتماعية للمراجعة Social Purpose and Objectives of Auditing ، ويتبع ذلك بالفروض أو الافتراضات الأساسية Postulates and Basic Assumptions التي تصور الغرض الاجتماعي لوظيفة المراجعة في أحد الجوانب وممارسات وإجراءات المراجعة على الجانب الأخر، بينما في المستوى الأسفل يوجد إطار متماسك ومترابط لمجموعة الأفكار التي تشكل (وتساعد على الشرح والارشاد) ممارسة المراجعة. أن ذلك التسلسل الهرمي للأفكار قد تم تمثيله في شكل ملخص في الشكل رقم (٣،١).

كما أوضح Thomas & Hence أن النظرية عمومًا توفر الأساس لتنظيم أفكار الفرد وتحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات . ومن ثم فإن نظرية المراجعة تساعد على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المراجع الواجب اتخاذها عند أدائهم عملية المراجعة . أي أن المراجع يعتمد على نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة . وتتكون تلك النظرية بالطبع من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات كما يوضحها الشكل رقم (٣،٢).

عمومًا فإن هدف ذلك الفصل لا يتمثل فقط في توفير نظرية شاملة للمراجعة، حيث يتم عمل إشارة إلى النظريات الكلاسيكية الأربعة المشار إليها بعالية، وإنما الأحرى فإن الهدف يتمثل في توفير اطار عمل أساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية التي تشكل أساس ممارسة المراجعة. وفي البداية يتم ايجاز الغرض الاجتماعي، وتحديد افتراضات المراجعة وتوفير اطار عمل

□

شكل رقم (١٠٣)
تسلسل هرمى للافكار التى تشكل نظرية المراجعة



شكل رقم (٣٠٢) عناصر ومكونات الاطار الفكرى لنظرية المراجعة

ويتضح أن الأسهم في ذلك الشكل تتجه إلى اليسار، أي أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر السابق عليه.

أساسي لمفاهيم المراجعة الأساسية. وبعد ذلك يتم مناقشة أحد عشر مفهوم من حيث معناها وملائمتها للمراجعة بتفصيل أكبر.

٣٠٢ غرض وأهداف المراجعة

Purpose and Objectives of Auditing

كما ذكر في الفصل السابق فإن الغرض الرئيسي للمراجعة يتمثل في تعبير المراجع الحيادي عن رأيه على عدالة إعداد وعرض القوائم المالية طبقـًا لمبادئ

المحاسبة المتعارف عليها، من هنا فإن هدف المراجعة يضفي المصداقية Credibility على القوائم المالية التي يقع عبء أو مسئولية إعدادها على مديري أو إدارة الشركة (أو ما يمكن أن يطلق عليهم بالمعدين Preparers)، في تقرير المراجعة إلى الأطراف الخارجية المستفيدة من تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم (أو ما يمكن أن يطلق عليهم بالمستخدمين Users).

وحتى يتم الوفاء بوظيفة إبداء الرأي Atestation Function والتي تعتبر المسئولية الرئيسية للمراجعين فإنهم يعتبرون أحد الآليات التي يتم فرضها عن طريق المجتمع من خلال التشريعات لاختبار المعلومات المالية التي يقوم باعدادها مديروا الشركات بالإضافة إلى أحداث التوازن للقوى والنفوذ الذي يحصل عليه هؤلاء المديرين ويمارسونه على المجتمع ككل . ومن ثم فإن هناك دور اجتماعي يلعبه هؤلاء المراجعون حيث يقومون بالعمل كوكلاء Agents عن الرقابة الاجتماعية Social control في عملية المساءلة المحاسبية Accountability للشركة.

وعمومًا فإن هدف المراجعة الذي يتمثل في إبداء المراجع رأيه عن عدالة القوائم المالية يمثل محصلة إجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية ومهنية . ولإغراض تكوين ذلك الرأي يتعين تحقيق أهداف المراجعة الوسيطة Intermediate Goals المتعلقة بمراجعة والتحقق من العمليات المالية وأرصدة حسابات القوائم المالية Transaction and Balances Related Audit Objectives والتي ترشد في التطبيق العملي لمعايير المراجعة . حيث تخدم تلك الأهداف كحلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، أو بعبارة أخرى تعتبر الوسيلة التي تتحول من خلالها معايير المراجعة إلى إجراءات . وبصفة عامة توجد عدة أهداف للمراجعة يتعين تحقيق بعضها أو جميعها عند أداء عملية المراجعة هي:-

١- الوجود أو الحدوث Existence and Occurrence

أي تحديد ما إذا كانت العمليات المالية (عمليات المبيعات) التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا . أو أن القيم المدرجة في القوائم المالية (رصيد المدينين) تعبر عن القيم الفعلية.

٢- الاكتمال Completeness

أي تحديد ما إذا كانت كافة العمليات المالية التي يجب تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل . أو تحديد ما إذا كانت كافة القيم التي يتعين إدراجها (رصيد أحد العملاء) قد تم إدراجها بالفعل.

٣- الدقة Accuracy

أي أنه قد تم تسجيل العمليات المالية وفقا لقيمها الصحيح، أو أن القيم المدرجة في القوائم المالية (المخزون) قد تم تسجيلها بالقيم الصحيحة.

٤- التوقيت واستقلال الفترة الزمنية Cutoff

أي التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية . حيث يتعين تسجيل العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية الفترة المالية في الفترة المحاسبية الصحيحة.

٥- التقويم Valuation

حيث يتم تقييم الأصول على أساس القيم المقدر تحقيقها، على سبيل المثال التحقق مما إذا كان رصيد الحساب قد تم تخفيضه بالنقص في التكلفة التاريخية ليتم التوصل إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مراعاة مدى ملائمة مسموحات الجزء غير المحصل من المدينين للتعبير عن مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها).

٦- العرض والإفصاح Presentation and Disclosures

بمعنى التحقق من صحة تبويب عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها طبقًا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، على سبيل المثال التحقق من أن حسابات المدينين في القوائم المالية ناتجة من العمليات التجارية بالإضافة للتأكد من أن الالتزامات قصيرة الأجل بالميزانية تستحق السداد خلال سنة مالية واحدة.

٧- الملكية Ownership سواء للحقوق أو الالتزامات

يجب التحقق من ملكية الأصول التي يتم حيازتها واستخدامها (فحص المستندات الدالة على ملكية الأصول الثابتة أو بنود المخزون) . أما فيما بالالتزامات فيجب التحقق من صدق تلك الالتزامات المسجلة بالدفاتر (أو التأكد من أن حسابات الدائنين تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين).

٣.٣ فروض المراجعة Postulates of Auditing

تم تعريف الفرض طبقًا لقاموس اكسفورد على أنها عبارة عن شيء يفترض بأنه حالة ضرورية، وعلى وجه التحديد يمثل الفرض أساس للتبرير Basis for Reasoning ، أو متطلب أو ظرف أساسي . وعمومًا تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى.

وقد شرح Mautz & Sharaf بأن الافتراضات لها خمسة خصائص عامة، حيث تم تحديد الافتراضات على أنها تعتبر:-

١- جوهر تطوير أي نظام فكري.

٢- لا تخضع الافتراضات ذاتها للتحقق المباشر.

٣- أنها تعتبر الأساس للاستنتاج.

٤- يمثل الأساس لبناء أي هيكل نظري.

٥- قابلة للتعرض لأي تحديات في ضوء التقدم الأخير للمعرفة.

وفـي سـياق المراجعـة فـإن الافتراضـات قـد يـتم تعريفهـا علـى أنهـا المبـادئ الأساسية، والتي يفترض أنها تمثل حقائق تساعد على شرح هدف المراجعة أو ممارسات المراجعة. وقد حدد Flint سبعة افتراضات أساسية للمراجعة هي:-

(١) أن الشرط الرئيسي لأداء عملية المراجعة يتمثل في وجود أيا من الأمـرين التاليين:-

(a) وجود علاقة للمساءلة المحاسبية Accountability بين طرفين أو أكثر فـي ظـل إطـار يقـوم علـى أن هنـاك مسـئولية علـى إظهـار سـلوك مقبـول أو أداء مستحق من قبل أحد الأطراف إلى الطرف الأخر (أو الأطراف الأخرى).

(b) هناك حاجة يضعها بعض الأطـراف علـى إمكانيـة الاعتمـاد أو مصـداقية المعلومـات التـي يكونـوا هنـاك مسـئولين عنهـا، والتـي يتوقـع أن يـتم اسـتخدامها والاعتماد عليها عن طريق مجموعة أو مجموعات محددة لا تتسم بالثبات أو أنهـا غير قبالة لتحديد.

(٢) أن يكون موضوع محاسبة المسئولية معقداً للغاية أو ذو أهمية كبيرة تمامًـا للدرجـة التـي يكـون معهـا الاضـطلاع بالواجـب يتعين تفسيره بـدون أداء عمليـة المراجعة.

(٣) تتمثل الخصـائص المميزة الضرورية للمراجعة فـي استقلاليتها وتحررهـا من القيود الخاصة بالتحقق والتقرير.

(٤) خضوع الموضوع محل المراجعة علـى سبيل المثـال السلوك أو الأداء أو الإنجـاز أو تسـجيل الأحـداث أو موقـف الأمـور أو الشـئون أو إيضــاح الحقـائق المرتبطة بأي من تلك الأمور للتحقق عن طريق وجود دليل للإثبات.

(٥) إمكانيـة تحديـد معـايير لمحاسـبة المسئولية علـى سـبيل المثـال السـلوك أو الأداء أو الإنجـاز أو جـودة المعلومـات والتـي يمكـن وضـعها عـن طريـق هـؤلاء

الذين يخضعون للمحاسبة. حيث يمكن قياس السلوك الفعلي أو الأداء أو الإنجاز أو الجودة وما إلى ذلك ومقارنتهم مع تلك المعايير المحددة عن طريق إحالتها إلى معايير معروفة، بالإضافة لذلك فإن عملية القياس والمقارنة تستلزم مهارة خاصة وممارسة الحكم الشخصي.

(٦) أن يكون معنى وجوهرية وهدف القوائم والبيانات المالية وغير المالية التي يتم مراجعتها واضحًا بشكل كافي وأن المصداقية التي يتم إعطائها كنتيجة لعملية المراجعة يمكن أن يتم التعبير عنها بوضوح وأن يتم توصيل ذلك للأطراف المستفيدة.

(٧) أن عملية المراجعة تنتج عائد اقتصادي أو اجتماعي.

عندما يتم فحص تلك الفروض فقد يتم النظر إلى أن الفروض (١، ٢، ٥، ٧) تتطابق مع المادة المقدمة في الفصل الأول ، أما الحقيقة الأساسية للفروض الأخرى فإنها تشكل الأساس الذي سيتم مناقشته لعملية المراجعة في الفصول القادمة.

وقد ذكر Thomas & Henke أن هناك ثمانية افتراضات يعتمد عليها الإطار الفكري للمراجعة هي:-

١- عدم وجود تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية.

٢- حيث لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدي المعلومات المالية فإن المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشكل المهني لدية.

٣- عمومًا يتعين أن يتصرف المراجع كمراجع فقط.

٤- يلتزم المراجع بالالتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد.

٥- يمكن التحقق من المزاعم أو التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية وبالتالي يمكن مراجعتها.

٦- يعني وجود نظام رقابة جيد إمكانية أكبر للاعتماد على القوائم المالية.

٧- ما لم يكن هناك دليل على العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.

٨- يعني العرض العادل والصادق ضمنيًا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى مقررة.

وكما أشار Lee فإن فروض المراجعة ترتبط بجوانب أساسية ثلاثة على النحو التالي:

(١) الفروض المتعلقة بتبرير عملية المراجعة Justifying Audit Postulates

(A) أن جودة المعلومات المحاسبية المقرر عنها في القوائم المالية تفتقد الى المصداقية الكافية بدون القيام بالتحقيق والتصديق الرسمي الذي يتم استخدامه بثقة تامة عن طريق المساهمين والمستخدمين الآخرين للتقرير كجزء من عملية المساءلة المحاسبية للشركة.

(B) تعتبر عملية التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية التي يتم التقرير عنها إلى المساهمين والمستخدمين الآخرين أكثر عمليات المراجعة المرغوبة في تعميم مواقف الشركة عند استخدام وظيفة المراجعة كجزء من عملية المساءلة المحاسبية للشركة.

(C) أن التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين تمثل أفضل ما يتم تحقيقه عن طريق اللوائح عند تعميم المواقف المرتبطة بالشركة.

(D) يمكن التصديق على جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين بشكل مقنع عن طريق عملية التحقق والتصديق التي تم القيام بها عن طريق أداء عملية مراجعة خارجية.

(٢) الفروض السلوكية للمراجعة Bavioural Audit Postulates

(A) ليس هناك أية تعارض في المصلحة فيما بين المراجع وإدارة الشركة والتي قد تعوق القيام بعملية التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين.

(B) ليس هناك أية قيود قانونية أو تنظيمية غير معقولة موضوعة على مراجعي الشركة من شأنها إعاقتهم من التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين.

(C) يتعين أن يكون المراجع في حالة استقلال وحياد سواء ذهنيًا أو ماديًا من أجل التحقق والتصديق بموضوعية كافية على جودة القوائم المالية المقرر عنها إلى المساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين.

(D) يجب أن يكون المراجع ذو مهارة وخبرة كافية تمكنه من أداء وظيفة المراجعة الأمر الذي من شأنه يمكنه من التحقق والتصديق بكفاية فنية كافية على جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين.

(3) الفروض الوظيفية Functional Audit Postulates

(A) لأغراض عملية المراجعة يتم تفسير جودة القوائم المالية المقرر عنها بشكل رئيسي في ضوء ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها بالإضافة إلى وجود معايير يقوم المراجع على أساسها بالتقرير عن مثل تلك الجودة.

(B) توجد أدلة إثبات كافية وصالحة وملائمة ومتاحة من شأنها تسمح للمراجع بإبداء رأي عملية المراجعة عن جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين وللمستخدمين المعنيين الآخرين . ويمكن للمراجع أن يقوم بجمع وتقييم تلك الأدلة الضرورية داخل مدى زمني معقول وعند تكلفة مقبولة.

(C) تخلو المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية المقرر عنها

للمساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين من الغش والأخطاء الجوهرية.

(D) يمكن تقرير المراجع بشكل ذو مغزى ووضوح من تحديد مدى ملائمة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين للتقرير.

٣،٤ مفاهيم المراجعة Concepts of Auditing

بصفة عامة تشير المفاهيم إلى التعميم العقلي والذهني أو الأفكار الأساسية، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات العريضة والمستنتجة من الفروض السابقة كما تمثل مفاهيم المراجعة أفكار عامة تشكل أساس ممارسات وإجراءات المراجعة. وكما تم الإشارة إليه في الشكل رقم ٣،١ فإن المفاهيم الرئيسية يمكن تصنيفها بشكل مفيد إلى أربع مجموعات رئيسية تتمثل على وجه التحديد في الأتي:-

١- مفاهيم مصداقية عمل المراجعين The Credibility of Auditor Work ، أو مفاهيم استقلالية وكفاية Competence and Independence المراجعين وسلوكهم الأخلاقي Ethical conduct (متضمنًا النزاهة Integrity).

٢- مفاهيم عملية المراجعة The Audit Process (دليل الإثبات، Evidence الأهمية النسبية Materiality، مخاطر المراجعة، Audit Risk الحكم Judgment والشك المهني Skepticism).

٣- مفاهيم توصيل نتائج المراجعة Communication of Audit Conclusions (التقرير Reporting).

٤- مفاهيم معيار عمل المراجعين The Standard of Auditors Work (العناية الواجبة Due care ورقابة الجودة Quality control بما فيها الالتزام بالمعايير Adherence to standards).

- ٣،٤،١ مفاهيم مصداقية عمل المراجعة

Concepts Relating to the Credibility of Audits Work

٣،٤،١،١ مفهوم استقلالية المراجعين

Concept of Auditors Independence

(A) الاستقلالية: حجز الزاوية للمراجعة

كما يتبين من الشكل رقم ٣،١ تمثل الاستقلالية حالة فريدة داخل عملية المراجعة، فهي تشكل أحد فروض المراجعة، ويفترض أنها تمثل حقيقة أساسية بأن وظيفة المراجعة تعتبر مستقلة، وهي أيضًا مفهوم رئيسي أو خاصية تتسم بأنها حتمية للتأكد من مصداقية عمل المراجعين وينتج استقلال المراجع من فرضين من فروض المراجعة هما :

(١) عدم وجود تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل .

(٢) يتعين على المراجع ممارسة مهمته كمراجع فقط . وعند تاديه اى خدمات اخرى بخلاف المراجعة (خدمات الاستشارات الادارية أو خدمات الضرائب) فإنها يجب ان تأخذ دوراً ثانوياً وفى ظل شروط واوضاع معينة .

وفي الحقيقة فإن الاستقلالية قد تم الإشارة إليها بأنها حجز الزاوية للمراجعة أو قلب عملية المراجعة ذاتها (Sewart, 1977, Levitt, 2000)، فبدون الاستقلالية لن تصبح المراجعة ذات قيمة فعلية.

ولتوضيح ذلك يتعين فحص هذا الأمر بشكل دقيق، فالمراجعين يعتبرون بمثابة وسطاء فيما بين المديرين في الادارة العليا للمنشأة والأطراف الخارجية المهتمة بالمنشأة. ويتحمل المراجعون مسئولية وواجب القيام بتكوين رأي والتعبير في تقريرهم عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة (المعدة عن طريق الادارة لاستخدامها عن طريق حملة الأسهم أو الأطراف الخارجية الأخرى عن المنشأة) توفر صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي

وتدفقاتها النقدية أم لا. فإذا ما اعتمد مستخدموا القوائم المالية على رأي المراجع فمن الضرري أن يكون هؤلاء المراجعين مستقلين عن المنشأة. ويجب أن يكون ذلك مدركًا من قبل الغير. وقد تم عكس ذلك الأمر في أحد المبادئ الأساسية للمراجعة بعنوان الموضوعية والاستقلالية والذي ينص على ما يلي(APB, 1996):-

«يجب أن يكون المراجعين موضوعيين عند تعبيرهم عن رأيهم بشكل مستقل عن المنشأة وعن مديريها».

فإذا ما تم اعتبار المراجعين غير مستقلين عن منشأة العميل أو ادارتها فإن رأيهم سوف يحمل مصداقية قليلة، وسوف يجني مستخدموا القوائم المالية مكاسب قليلة من التأكد الناتج عن تقرير المراجع عن حقيقة وعدالة القوائم المالية. ونتيجة لذلك فإن عملية المراجعة سوف يكون لها قيمة مضافة محدودة.

أن أهمية استقلالية المراجعين لكل من المستثمرين أو للمدى العريض من عناصر بيئة الاقتصاد قد تم التعبير عنها بشكل بليغ عن طريق(٢٠٠١)Turner الرئيس السابق لهيئة تنظيم تداول الوراق المالية الأمريكية حيث ذكر ما يلي:

«أن الثقة الباقية للجمهور المستثمر في نزاهة أسواق رأس المال تعتبر حيوية (رأس المال الذي يقومون باستثماره). فهو يوفر الوقود لإدارة أو تحريك الاقتصاد والتمويل لأغراض النمو والتوسع في مشروعات جديدة... وتوفير العمل لمئات الملايين من العاملين... (الا أن) رغبة المستثمرين في الاستمرار في الاستثمار لا يمكن أن يؤخذ على أنه بمثابة منحة... أن الثقة العامة تبدأ أو تنتهي بنزاهة الأرقام التي يستخدمها الجمهور عند تكوين الأساس لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية... ويمثل ذلك الأساس تقرير المراجع المستقل الذي يزود المستثمرون بتأكد هام بأن الأرقام في القوائم المالية قد خضعت لفحص غير متحيز وموضوعي ودقيق عن طريق مهنيين خبراء ذو

مهارة».

إلا أنه حتى يكون لذلك التقرير المصداقية عن طريق المستثمرين وحتى يضفي قيمة إلى العملية وإلى المستثمرين يتعين أن يتم اصداره عن طريق شخص أو منشأة يدرك المستثمر أنها متحررة من كافة التعارضات التي قد أو سوف ترجح أو تضعف من حكم المراجع عن دقة وصدق الأرقام.

(B) معنى الاستقلالية في سياق المراجعة

Meaning of Independence in the Auditing Context

في ضوء أهمية الاستقلالية لوظيفة المراجعة من الأهمية بمكان أن يتم فحص ما الذي يعنيه ذلك المفهوم.

بصفة عامة توجد الاستقلالية عندما يكون لدى الشخص اعتماد ذاتي على نفسه وليس عندما يكون تابع لحكم أو أراء الآخرين. ويعتبر ذلك أساسا عاماً لكافة المهن. ومع ذلك ففي المراجعة فإن المصطلح قد وصل إلى أن يكون له معنى خاص. ففي الواقع فإن ذلك المصطلح يعني الحفاظ على حالة مستقلة من الذهن مع تجنب المواقف التي قد تميل إلى اضعاف الموضوعية أو تخلق التحيز الشخصي. وقد أكد إيضاح دليل الأخلاقيات المهنية (الفقرة الثانية) على أهمية النزاهة والموضوعية والاستقلالية على النحو التالي:-

«تعتبر الموضوعية ضرورية لأي شخص مهني يقوم بممارسة الحكم المهني... تمثل الموضوعية حالة من الذهن تهتم بكافة الاعتبارات الملائمة للمهمة وأحيانا ما يتم وصفها باستقلالية الذهن».

وإذا ما اعتمدت الأطراف المهتمة على رأي المراجع فمن الضروري أن يكون المراجع:-

(A) مستقلاً في الحقيقة Independent in Fact

بمعنى أن يحافظ المراجع على اتجاه موضوعي غير متحيز بشكل يمكنه من

تقييم مجموعة القوائم المالية (بالإضافة إلى دليل الاثبات المؤيد) بطريقة متجردة غير متحيزة بالإضافة إلى أن تكوين الرأي والتعبير عنه في تقرير المراجعة يتعين ألا يتأثر بأي تحيز شخصي.

(b) **مستقلاً في المظهر** Independent in Appearance

بمعنى تجنب المواقف التي قد تجعل الأخرين يستنتجون بأن المراجع قد لا يكون محافظًا على اتجاه ذهني موضوعي وغير متحيز، على سبيل المثال يجب ألا تكون هناك مصالح متبادلة أو متعارضة مع عميل المراجعة أو إدارته. ولا شك فإن اشتراط أن يكون المراجعين مستقلين سواء في الحقيقة أو المظهر قد يعتقد أنه يجب أن يكون مباشرًا وواضحًا. ومن وجهة نظر الأهمية القصوى للاستقلالية في المراجعة يجب أن يكون ذلك متطلبًا واضحًا، ومع ذلك ففي الواقع العملي فإن مثل تلك الاستقلالية قد يكون من الصعوبة بمكان تحقيقها وقد يكون من السهل إضعافها أو خلق تهديدات موجهه إليها.

٣,٤,١,٢ مفهوم الكفاية Concept of Competence

حتى يكون أداء المراجع ذو مصداقية وأن يكون هناك اعتماد من قبل مستخدمي القوائم المالية على ذلك الأداء فإن المراجعون يجب أن يمتلكون الكفاية الضرورية. وقد عبر عن ذلك Flint (1988) بالقول:-

«تتطلب كفاية المراجع توافر كل من المعرفة knowledge **والمهارة** Skill **التي تعبر عن منتجات أو حصيلة التعليم** Education **والتدريب** Training **بالإضافة إلى الخبرة** Experience**».**

أن المراجعون يعملون بمهارة مهنية تشتق من تأهيلهم وتدريبهم وخبرتهم العملية. ويتطلب ذلك فهمًا بالتقرير المالي وقضايا الأعمال بالارتباط مع الخبرة المجالية في تجميع وتقييم دليل الاثبات الضروري لتكوين الرأي (APB, 1996).

أن المعرفة والمهارات المطلوبة عن طريق المراجعين يتم الحصول عليها من خلال توليفة من التعليم العام والفني من ناحية بالاضافة إلى الخبرة بالعمل والتدريب على العمل المرتبط بأداء المهام في الجانب الأخر. وقد لاحظ Flint (1988) أن المراجعة تتطلب وجود اتجاه فكري نابع من العقل والدراسة والتأمل، وتستلزم العقل المتدرب بالإضافة إلى القدرة المرتبطة بممارسة الحكم. وقد أعطي تأكيد على مساهمة التعليم العام على كفاية المراجعين، حيث ذكر Flint الأتي :-

«أن التعليم العام الواسع الذي يصقل عادة التفكير المنتظم والمنهج العقلي مندمجًا مع الفهم الأساسي للمجالات الأساسية للمعرفة والقدرة على التعبير والاتصال شفويا أو كتابة يمثل أساس جوهري للمراجعة وتتطلب المراجعة أكثر من مجرد المعرفة بتنظيرها أو بالمبادئ الخاصة بعملياتها الاختبارية ذات الخصائص الفريدة، فهي تتطلب فهمًا لطبيعة وهيكل ومؤسسات وقوانين المجتمع التي تعمل في ظلها، وبالارتباط بمراجعات خاصة فإن الأمر يستلزم معرفة بالنشاط والارتباط بالسلوك والأداء أو المعلومات التي يتعين تناولها».

ومن وجهة النظر الأكثر عملية فإن ايضاح معايير المراجعة الإنجليزية رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة يلقي مزيد من الضوء على معنى مفهوم الكفاية المتضمنة في سياق المراجعة، حيث استخدم مصطلح الكفايات أو الأهليات Competences بدلا من الكفاية Competence أو الجدارة أو الأهلية الا أنه قام بتعريفهم بطريقة مماثلة، حيث تحمل معنى الجدارة أو الصلاحية أو الأهلية الواردة في المبدأ الأساسي للمراجعة. وقد تم تعريف الكفايات بأنها المعارف والمهارات وقدرات الشركاء والأعضاء المهنيين المرتبطة بالمراجعة.

وقد حدد إيضاح معايير المراجعة (SAS 240, para 31) بأنه يتوقع أن يتم تخصيص أعضاء فريق المراجعة ذوي الكفايات الملائمة الضرورية لأداء عمل

المراجعة على ارتباطات المراجعة الفردية، وقد شرحت الفقرة رقم ٣٣ أنه عند تقييم ما إذا كان أعضاء فريق المراجع لديهم الكفايات الضرورية أم لا فإنه يتم أعطاء عديد من الاعتبارات إلى ما يلي:-

- فهمهم وخبرتهم العملية بالمراجعة.
- فهمهم بالمعايير واجبة التطبيق على المحاسبة والمراجعة وغيرها من المعايير الأخلاقية والفنية الأخرى.
- معرفتهم بصناعات محددة.
- حكمهم المهني
- فهمهم بسياسات واجراءات رقابة جودة المنشأة.

كما يوفر إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ أيضًا ارشاد عن كيف يمكن للمراجعين الحصول على تلك الكفايات المطلوبة وتطويرها على النحو التالي:-

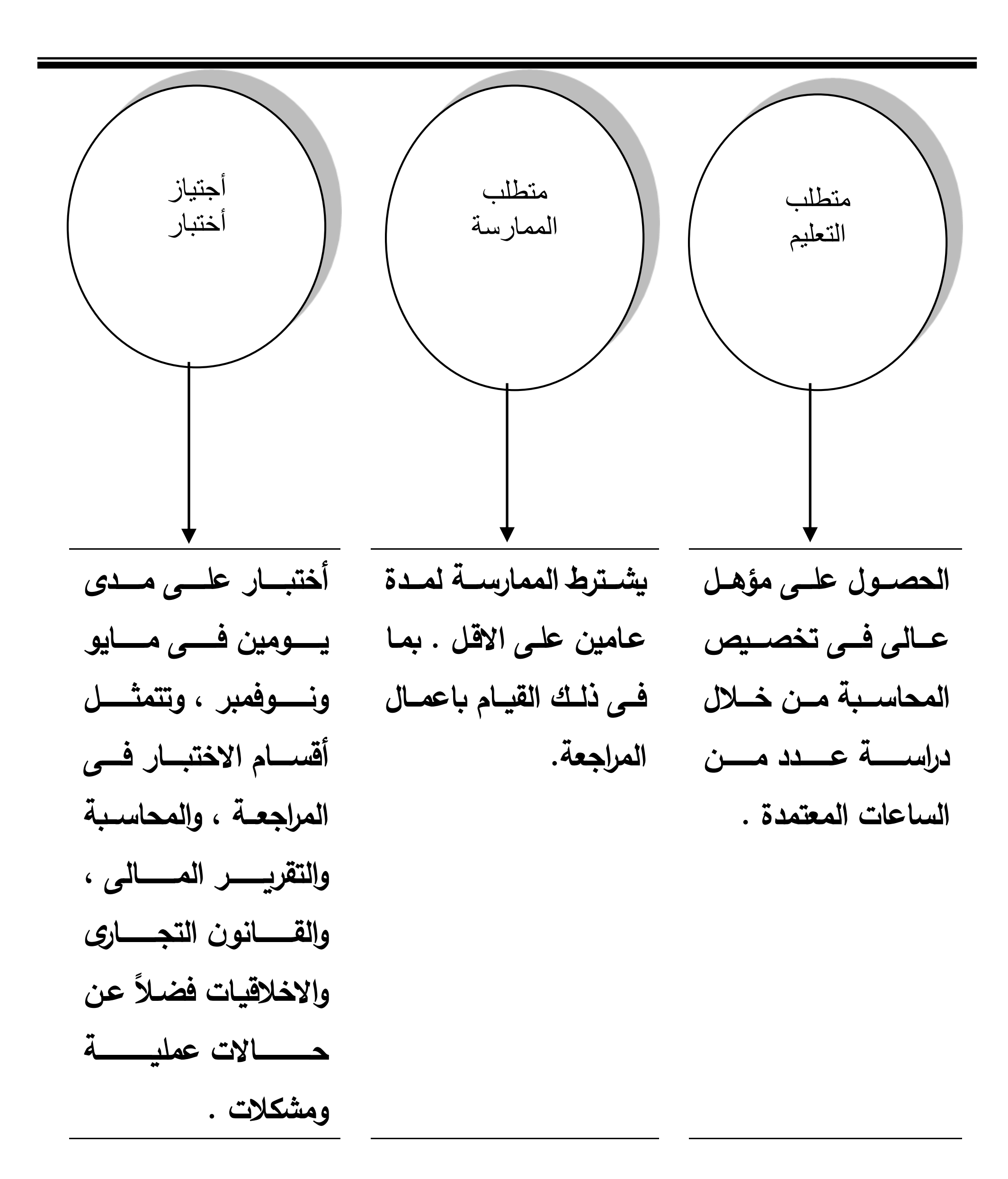
(a) التعليم والتطوير المهني متضمنًا التدريب الفني والاداري والتدريب عن طريق البرامج الداخلية والخارجية، ويجب أن يشارك كافة الأعضاء الملائمين للمنشأة من أكثر الأعضاء حداثة إلى أكثرهم خبرة في التدريب المصمم لتمكين المنشأة من أداء عمليات المراجعة طبقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(b) الخبرة والتعلم بالعمل عن طريق أعضاء أخرين بفريق المراجعة. أن الخبرة العملية لاسيما في ظل بيئة يتم خلالها تشجيع عمل الفريق تساعد الفريق الأقل خبرة بالاسترشاد بعديد من الأعضاء المتخصصين أو الخبرة لا سيما فيما يتعلق بتقييم المخاطر وكفاية أدلة اثبات المراجعة.

ولذلك فإن المراجعون يتعين حصولهم على كثير من التأهيل المطلوب وعلى وجه الخصوص تعليمهم الفني والخبرة بالعمل والتدريب من خلال برامج داخلية وخارجية، ومع ذلك فإن الحصول على تلك الكفاية لا يتم بطريقة المصادفة. وكما أشار Flint أنه إذا ما اكتسب المراجعون ثقة الجمهور في مصداقية عملهم

فإنهم يجب أن يكونوا قادرين على شرح أنهم قد حصلوا على تـأهيلهم المعترف به ذو السمعة والذي يتطلب منهم الحصول على برنامج تعليمي رسمي كامل مع اكتساب التدريب والخبرة.

وكما سيتبين في الفصل الخامس. القسم ٥,٢,٣ أنه في المملكة المتحدة سوف يتم تحقيق ذلك عن طريق التشريع الذي يتطلب من مراجعي الشركات أن يكونوا مراجعين مسجلين. و حتى يتم تسجيل هؤلاء المراجعين يتعين أن يتم تـأهيلهم بشكل مناسب والإشراف على تلك العملية بدقة وفى الولايات المتحدة الامريكية ينص قانون كل ولاية على ان منح التصريح الضرورى لممارسة مهنة المحاسبة يتم بعد استيفاء ثلاثة متطلبات هى متطلب الممارسة المهنية . يوضح الشكل رقم (٣،٣) تلك المتطلبات .



شكل رقم (٣،٣) المتطلبات الواجب توافرها للحصول على لقب محاسب قانونى

أن مفهوم الكفاية يعتبر ملائمًا على وجه الخصوص بالنسبة لموضوعات

تخصيص فريق عمل المراجعة والرقابة على جودة عمل المراجعة التي سيتم مناقشتها لاحقا.

وقد أكد ميثاق أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين بخصوص الكفاءة المهنية والعناية الواجبة على ما يلي:

«يتعين على المحاسب المهني أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات وأساليب الممارسة المهنية. ويتعين على المحاسب التصرف بالعناية الواجبة وفقا للمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية».

وقد استمر في الشرح في الفقرات (١-١٣) – (٥-١٣) على النحو التالى:

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين:

(a) المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية المطلوبة.

(b) العمل بمثابرة وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

وتتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة والمهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين مستقلتين:

(a) اكتساب الكفاءة المهنية.

(b) المحافظة على الكفاءة المهنية.

وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعلى ودراية مستمرة بالتطورات في مجال المحاسبة وأنشطة الأعمال . حيث أن التطور المهني المستمر يساعد على تطوير القرارات والحفاظ عليها مما يمكن المحاسب المهني من الأداء بكفاءة في إطار البيئة المهنية.

أما العناية فهي تحمل مسئولة العمل وفقـًا لشروط العملية وكذلك العمل بعناية ودقة مع الالتزام بالإطار الزمني المحدد.

كما يتعين على المحاسب المهني اتخاذ خطوات لضمان أن من يعملون تحت إشرافه بصفة مهنية لديهم التدريب المناسب والإشراف المناسب.

٣,٤,١,٣ مفهوم السلوك الأخلاقي Concept of Chital Conduct

كما هو موضح في الشكل رقم ٣,١ فإن مصداقية عمل المراجعين تظل تقع على هؤلاء المراجعين والتي يتم ادراكها من خلال توافر مدى ملائم من الاستقلالية والكفاية مع الالتزام بالسلوك الأخلاقي. تعرف الاخلاقيات Ethics بوجه عام على انها عبارة عن مجموعة من المبادئ أو القيم سواء فى القوانين أو القواعد التنظيمية ، أو المواعظ الدينية ، أو مواثيق العمل والسلوك للجماعات المهنية كالمحاسبين أو فى المنظمات ولكن ما هو السلوك الأخلاقي؟ وكيف يؤثر على مصداقية عمل المراجعين؟

قدم Flint الاجابة على ذلك عندما نص على ما يلي:

«أن الثقة والمصداقية العامة في المراجعين تعتمد على وجود اعتقاد دائم في نزاهتهم وموضوعيتهم بدون تحفظ. وفي الظروف الملائمة يجب أن يتم قبول المسئولية تجاه الصالح العام مع وضع المصلحة الشخصية في المرتبة الثانوية. ويتطلب خلق والاحتفاظ بالثقة من المراجعين أن يظهروا صفات معينة ترتبط بشكل عام بالاستخدامات التي يتم اقرارها والتصديق عليها عن طريق المجتمع كمهنة».

ولذلك فمن أجل الاحتفاظ بثقة الجمهور في مصداقية عمل المراجعين فإنهم يتعين عليهم التمسك بمعايير السلوك الأخلاقي ومعايير السلوك التي تتضمن

وتوضح النزاهة والموضوعية والاهتمام بالصالح العام وليس المصلحة الشخصية. وفي المملكة المتحدة فإن النزاهة كأحد المبادئ الأساسية للمراجعة تتضمن كثير من الأفكار التي تتضمن مفهوم السلوك الأخلاقي والتي يشير إلى ما يلي:-

«**يعمل المراجعون بنزاهة ويقومون الوفاء بمسؤلياتهم بأمانة وعدالة وصدق. أن المعلومات السرية التي تم الحصول عليها في مسار عملية المراجعة يتم الافصاح عنها فقط للصالح العام وطبقًا لمتطلبات القانون** (APB, 1996)».

وكما هو الحال في كافة المهن فإن السلوك المتوقع لأعضاء مهنة المراجعة يتم تحديده في ميثاق أو قانون الأخلاقيات Code of Ethics[11] (في عام ١٩٩٦ نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين Code of Ethics For Professional Accountants وقد تم تعديله في عام ١٩٩٨، وكذلك في عام ٢٠٠٦). وقد شرح الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ذلك بالقول:-

«اعترافًا بمسئولية مهنة المحاسبة.. وبمراعاة دورها الذي يتمثل في توفير الارشاد وتشجيع استمرارية الجهود وتغريز التجانس. فقد اعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه من الضروري أن يضع دليلاً دوليًا للأخلاقيات للمحاسبين المهنيين.. ذلك الدليل الدولي يهدف إلى العمل كنموذج. وبناء عليه يتم وضع الإرشاد الأخلاقي الوطني».

بصفة عامة فإن ذلك النموذج يحدد معايير السلوك الخاصة بالمحاسبين

---

[11] **قد يأخذ دليل الأخلاقيات عديد من العناوين والمسميات المختلفة على سبيل المثال المرشد إلى** Code of professional، **دليل السلوك المهني** Gnide of Ethical Couduct **السلوك الأخلاقي** Couduct **أو المرشد إلى الأخلاقيات المهنية** Guide of professional Ehicks **وما إلى ذلك، إلا أنه في الواقع فإن المضمون والمحتوى واحد، وهو يحدد السلوك الذي يتعين أن يتبعه أعضاء المهنة ويلتزم به (أو التنظيم المهني).**

المهنيين كما وينص على المبادئ الأساسية التي يجب أن يتم ملاحظتها عن طريق المحاسبين المهنيين من أجل تحقيق الأهداف العامة (IFAC, 2006, paras 3-4).

أن دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين يوفر إرشادًا لأعضائه المهنيين (153 عضو) في عدد ١١٣ دولة. فإن المرشد للأخلاقيات المهنية المنشور عام ١٩٩٧ عن طريق ICAEW، ICAS، ICAI يرتبط بدليل الاتحاد الدولي للمحاسبين. وهو يحدد إرشاد الأخلاقيات في نموذج المبادئ والايضاحات الأساسية على السلوك المتوقع لأعضاء الاتحاد من ناحية:

- صفاتهم الشخصية أي من ناحية النزاهة والموضوعية والكفاية المهنية، والعناية الواجبة وسرية المعلومات والسلوك المهني والتمسك بالمعايير الفنية.
- علاقاتهم بالأعضاء الأخرين في المهنة والعملاء والجمهور.

وتنقسم محتويات ميثاق السلوك الاخلاقى المهنى الدولى الى جزئين يوضحهما الشكل رقم (٣،٤) ، يمكن تلخيصهما على النحو التالى :

الجزء الاول

ويقدم هذا الجزء إطاراً لتطبيق هذه المبادئ ، حيث يقدم هذا الاطار ارشادات بشأن المبادئ الاخلاقية الاساسية . ويتعين على المحاسب المهنى تطبيق هذا الاطار بغية تحديد عناصر التهديد التى تشكل خطراً على نهج الالتزام بالمبادئ الاساسية وكذلك لتقييم مدى اهمية هذه التهديدات . فإذا كانت هذه التهديدات هامة وجوهرية لدرجة تستدعى تطبيق ادوات حماية للتخلص منها او التقليل من اثارها الى حد مقبول عندئذ يجب عدم التهاون فى تطبيق هذه المبادئ الاساسية .

الجزء الثانى

يبين كيفية تطبيق الاطار فى مواقف محددة حيث يقدم أمثلة عن ادوات الحماية المناسبة لمواجهة التهديدات التى تواجه نهج الالتزام بالمبادئ الاساسية،

ويقدم هذا الجزء أيضاً أمثلة عن حالات لا تتوافر فيها ادوات حماية لمواجهة هذه التهديدات ، وبالتالى يتعين تجنب الانشطة والعلاقات التى تؤدى الى ظهور هذه التهديدات .

كما ينقسم ميثاق السلوك الامريكى الى اربعة اجزاء هى المبادئ ، وقواعد السوك والتفسيرات بالاضافة الى القواعد والاحكام الاخلاقية Rulings، يوضح الشكل رقم (٣,٥) تلك الاجزاء ، كما يوضح الجدول رقم (٣,٦) ملخص لقواعد السلوك وتفسيراتها والتى تحدد بدقة تلك المعايير الاخلاقية .

جزء(أ) التطبيق العام للقواعد
المقدمة والمبادئ الاساسية
النزاهة
الموضوعية
الكفاءة المهنية والعناية الواجبة
السرية
السلوك المهنى
جزء (ب) المحاسب المهنى المزاول
المقدمة
التعيين المهنى
تعارض المصالح
الحاجة الى رأى ثانى
الاتعاب والانواع الاخرى لمقابل الخدمات
تسويق الخدمات المهنية
الهدايا والضيافة
حيازة اصول العملاء
الموضوعية – كافة الخدمات
الاستقلالية – عمليات خدمات التأكد

شكل رقم (٣٠٤)

محتويات ميثاق الاخلاقيات المهنية للمحاسبين

الصادر عن الاتحاد الدولى للمحاسبين

الشكل (٣.٥)

ميثاق السلوك المهنى

المبادئ	معايير مثالية عن السلوك الاخلاقىفى شكل مصطلحات فلسفية غير قابلة للالزام
قواعد السلوك	معايير تمثل الحد الادنى للسلوك الاخلاقى فى صورة قواعد محددة قابلة للالزام
تفسيرات	تفسيرات لقواعد السلوك يضعها قسم الاخلاق المهنية فى المعهد الامريكى للمحاسبة . غير قابلة للالزام ، ولكن يجب ان يبرز الممارس لماذا خرج عنها
القواعد والاحكام الاخلاقية الصادرة	تفسيرات وأجوبة منشورة للاسئلة المتعلقة بقواعد السلوك التى يتقدم بها الممارسين والمهتمين الاخرين الى المعهد الامريكى للمحاسبين بخصوص المتطلبات الاخلاقية . غير قابلة للالزام ، ولكن يجب ان يبرز الممارس لماذا خرج عنها

الشكل (٣٠٦)

ملخص لقواعد السلوك وتفسيراتها

الرقم	الموضوع	القابلية للتطبيق: كافة الاعضاء	القابلية للتطبيق: الاعضاء فى الممارسة العامة	قواعد السلوك
١٠١			X	- العمليات المالية ، المصالح ، أو العلاقات التى تؤثر فى الاستقلال . - العضوية الفخرية فى مجال الادارة ومجالس الامناء . - الممارسين السابقين وحياد المنشأة . - الخدمات المحاسبية . - أثر العلاقات العائلية على الاستقلال . - مضمون اجراءات الاقتراض العادية وشروطها ومتطلباتها . - أثر القضايا الفعلية او التهديد بالتقاضى على الاستقلال . - تطبيق القاعدة ١٠١ على الفرد المهنى . - الاثر على الحياد فيما يتعلق بمصلحة مالية مع اشخاص من غير العملاء لديهم علاقات استثمارية مع افراد العميل . - الاثر على الحياد لعلاقات تخص القوائم المالية لوحدة حكومية يتم التقرير عنها . - الحياد وعمليات ابداء الرأى والعمليات التى تناولتها النشرة ٧٥ من مهايير المراجعة المتعارف عليها SAS . - توسيع خدمات المراجعة .

١٠٢	الاستقامة والموضوعية	X		- التعرف على التحريفات الموجودة بالقوائم المالية والسجلات . - تضارب المصالح . - الاعضاء الذين يؤدون خدمات تعليمية . - الخدمات المهنية التى تتضمن الدفاع عن العميل .
٢٠١		X		الاهلية .
٢٠٢	الالتـــــزام بالمعايير	X		- تعريف مصطلح التعاقد كما هو مستخدم فى القاعدة ٢٠١ .
٢٠٣	المبــــــادئ المحاسبية	X		- الخروج عن المبادئ المحاسبية الموضوعة . - تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية .
٣٠١	المعلومـــــات السرية للعميل		X	- المعلومات السرية والمعايير الفنية . - الافصاح عن معلومات العميل السرية فى حالات محددة . - المعلومات السرية وممارسات الشراء ، البيع ، أو الاندماج .
٣٠٢	الاتعـــــاب المشروطة		X	- لايوجد .
٥٠١	التصـــرفات الضـــــارة بالسمعة	X		- أوراق العمل الخاصة بسجلات وحسابات العميل . - التمييز فى تعيين الموظفين . - عدم اتباع متطلبات الاجهزة الحكومية ، واللجان وباقى الهيئات التنظيميةعند اداء الخدمات . - الاهمال فى اعداد السجلات او القوائم المالية . - استجداء او الافصاح عن اسئلة واجوبة اختبار CPA .
٥٠٢	الاعـــــلان والترويج		X	لايوجد
٥٠٣	العمــــولات والاتعــاب مــن عمليـــــات		X	لايوجد

	متبادلـــــــــــة Referral Fees			
٥٠٥	شـــكل واســـم المنظمة		X	- الاستثمار فى شركات المحاسبة التجارية . - تطبيق قولعد السلوك على الاعضاء الذين يعملون فى اعمال خاصة .

- ٣،٤،٢ المفاهيم المرتبطة بعملية المراجعة

Concepts Relating to the Audit Process

٣،٤،٣،١ مفهوم دليل إثبات المراجعة Audit Evidence

(A) ضرورة وجود دليل إثبات ملائم وكاف لعملية المراجعة

كما تبين في الفصل الثاني أن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة يتمثل في توفير المصداقية على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة (والتي يتم اعدادها عن طريق ادارة الشركة محل المراجعة) عن طريق التعبير عن الرأي عن حقيقة وعدالة القوائم المالية. ويمكن للمراجعين التعبير فقط عن مثل ذلك الرأي إذا ما كانوا قادرين على فحص دليل اثبات كاف وملائم لتكوين ذلك الرأي. وإذا لم يوجد أي دليل اثبات بالارتباط بالموضوع محل المراجعة والذي بناء عليه يعبر المراجع عن رأيه من ثم لا يمكن أن تكون هناك أي عملية مراجعة. أن الضرورة الأساسية لوجود دليل إثبات لإتمام عملية مراجعة قد تم عكسه في الفرض رقم (٤) المرتبط بالقسم ٣،٣ بالعنوان فروض المراجعة ويمكن بيان ذلك على النحو التالي:-

«أن الموضوع محل المراجعة على سبيل المثال السلوك، الأداء أو الانجاز أو سجل الأحداث أو موقف الموضوعات أو ايضاح الحقائق المرتبطة بأي من تلك الأمور تكون قابلة للتحقق، ويتم ذلك عن طريق التحقق من أدلة الإثبات».

ويتطلب إيضاح معايير المراجعة بعنوان دليل اثبات المراجعة من المراجعين

أن يقوموا:-

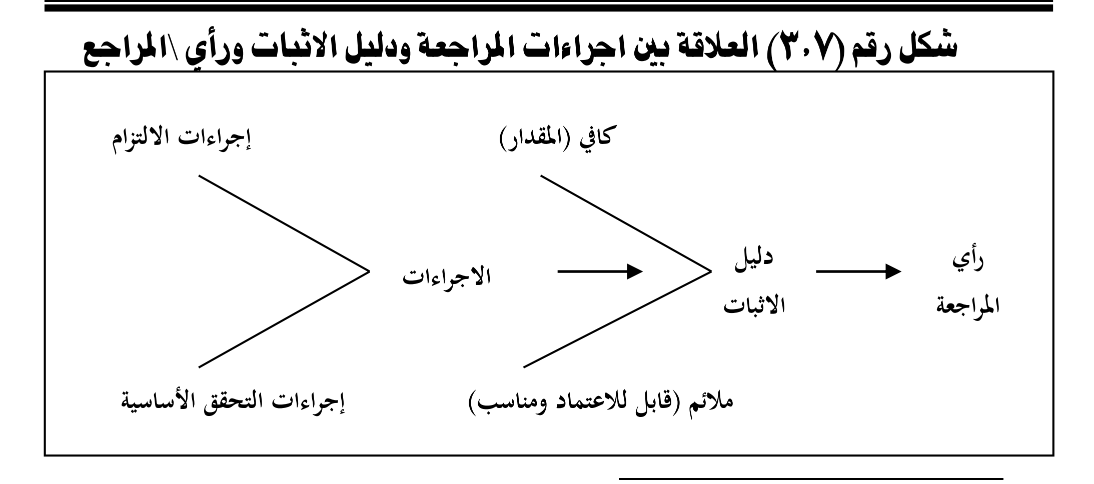
«بالحصول على دليل اثبات مراجعة كافي وملائم حتى يكونوا قادرين على التوصل إلى استنتاجات معقولة بناء عليها يتم تكوين رأي المراجعة»

ويستمر المعيار في الشرح على النحو التالي:-

«أن الكفاية والملائمة مفهومان مترابطان ومتداخلان ويتم تطبيقهما على دليل اثبات المراجعة الذي يتم الحصول عليه عن طريق من كل من اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق الأساسية. أن الكفاية يمثل مقياس لمقدار دليل إثبات المراجعة، أما الملائمة فهي تمثل مقياس لجودة أو امكانية الاعتماد على دليل اثبات المراجعة ومدى مناسبته إلى تأكيد معين»(١٢)

وقد أكد المعيار على أنه من الواضح أن هناك علاقة مباشرة بين اختبارات وإجراءات المراجعة وأدلة إثبات المراجعة ورأي المراجع، حيث يقوم المراجع بأداء اجراءات الالتزام وإجراءات التحقق الأساسية بهدف جمع أدلة إثبات في ضوئها يتم تكوين الرأي عن القوائم المالية. تلك العلاقة يتم عرضها بيانيًا في الشكل رقم (٣,٧).

شكل رقم (٣.٧) العلاقة بين اجراءات المراجعة ودليل الاثبات ورأي \المراجع



( ) يشير مفهوم اختبارات الرقابة إلى اختبار الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية، في حين تشير اجراءات التحقق الأساسية إلى اختبار حسابات القوائم المالية والافصاحات الأخرى.

أن التعريـف المفيـد تمامـا لـدليل اثبـات المراجعـة قـد تـم تقديمـه عـن طريـق Anderson حيث قام بتعريفه بأنه عبارة عن:-

«أي شيء أو تصرف مدرك أو ظرف ملائم لتكوين رأي معرفي عن القوائم المالية، وقد تتضمن الأشياء المدركة Perceived Objects أصول ملموسة معينة على سبيل المثال صندوق النقدية والمخزون والأصول الثابتة فضلا عن المستندات المختلفة والسجلات المحاسبية بالاضافة إلى التقارير والاقرارات المكتوبة. أما التصرفات المدركة Perceived Actions فإنها تتكون بصفة عامة من إجراءات معينة يتم أدائها عن طريق موظفي العميل. أما الظروف المدركة Perceived Conditions فقد تتضمن جودة الأصول الملاحظة والكفاية الفنية الظاهرة المستوفاة عن طريق العاملين والعناية المشاهدة التي تم بها أداء الإجراءات أو العلاقة المنطقية المحددة مع الحقائق الأخرى المعروفة للمراجع».

وفي المراجعة يعني دليل الاثبات كافة الحقائق والانطباعات التي يحصل عليها المراجعون والتي تساعدهم على تكوين رأي معين عن حقيقة وعدالة القوائم المالية محل الفحص بالإضافة إلى الالتزام بالتشريع بالملائم.

ويمكن تقسيم ادلة اثبات المراجعة التى تدعم وتؤكد القوائم المالية الى قسمين رئيسين هما :

١) البيانات المحاسبية الاساسية ، ٢) كل معلومات الاثبات الاخرى ، حيث تشتمل البيانات المحاسبية على كافة بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ العامة والمساعدة وكل السجلات الرسمية المختلفة للعميل (كأوراق العمل ومذكرات تسوية حسابات البنك) . كافة تلك السجلات تدعم القوائم المالية مباشرة كأدلة اثبات الا انها لاتمثل فى حد ذاتها تدعيم كافى ، من هنا يجب الاستعانة بأدلة اثبات أخرى يتم جمعها من خلال تطبيق اجراءات المراجعة والتى تتمثل فى المستندات الاساسية كالشيكات والفواتير والعقود والمصادقات ، كما تتضمن أية

معلومات يحصل عليها المراجعة من خلال الاستفسارات والملاحظات والفحص المادى واساليب فحص تحليلية أخرى .

(C) طبيعة دليل الإثبات The Nature of Audit Evidence

بخلاف دليل الاثبات العلمي فإن دليل اثبات المراجعة لا يتكون من مجرد حقائق جامدة تثبت أو لا تثبت دقة القوائم المالية، بالأحرى يتضمن دليل إثبات المراجعة مجموعة المعلومات والانطباعات التي يتم تجميعها تدريجيًا أثناء أداء مسار عملية المراجعة والتي يتم أخذها بالارتباط معًا لاقناع المراجع بحقيقة وعدالة القوائم المالية محل الاعتبار. لذلك فإن دليل اثبات المراجعة يتسم بوجه عام بأنه مقنعًا Persuasive وليس حاسمًا Conclusive بطبيعته.

علاوة على ذلك فليست كافة أدلة الاثبات المتاحة يتم فحصها عن طريق المراجعين. حيث أن غرض عملية المراجعة ليس في إثبات أو عدم إثبات دقة القوائم المالية، وحتى إذا ما كان الأمر كذلك، فإن المراجعين يتعين عليهم جمع وتقييم أدلة إثبات على نحو كاف ما أمكن. بالأحرى فإن الهدف يتمثل في تكوين رأي معين عما إذا كانت القوائم المالية محل الفحص تعطى أو لا تعطى صورة حقيقية أو عادلة عن المركز والأداء المالي للمنشأة محل تلك التقارير. ولأغراض تحقيق ذلك يحتاج المراجعون فقط إلى تجميع دليل اثبات كافي وملائم لتدعيم رأيهم. ولذلك فعلى سبيل المثال فبدلا من قيامهم بفحص كافة أدلة الاثبات التي تكون متاحة فإن المراجعون عادة ما يقوموا باختبار عينات من تلك البيانات (الأدلة) فقط.

وعلى الرغم من أن الفحص عادة ما يتعلق بفحص جزء فقط من دليل الإثبات المتاح وليس كافة تلك الأدلة، إلا أنه عندما تكون أدلة الاثبات مشتقة من مصادر مختلفة تتسم بالاتساق يترتب على ذلك وجود أثر معزز قوي، وعلى النقيض عند

يكون دليل الاثبات غير متسق يكون له أثر ضعيف. وقد يرغب المراجع في الوصول إلى استنتاج عن تأكيد معين بالقوائم المالية (على سبيل المثال تأكيد مرتبط بملكية أو تحديد قيمة أحد الأصول) باستخدام دليل إثبات من مصادر مختلفة أو أنواع مختلفة. وعندما يكون دليل الاثبات هذا متسقًا فإن المراجع يحصل على تأكد متجمع بشأن التأكيد محل المراجعة. وذلك يعني أن التأكد الذي يكتسبه المراجع بخصوص حقيقة وعدالة ذلك التأكيد يعتبر أكبر من ذلك الذي يتم الحصول عليه من مجموعة فردية من أدلة الإثبات. ومع ذلك عندما يتم الحصول على دليل الإثبات من مصادر مختلفة أو من أنواع مختلفة غير متسق فإن الأمر يتطلب الحصول على دليل إثبات إضافي من أجل حسم مشكلة عدم الاتساق.

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى من المراجع ان يجمع أدلة اثبات كافية تدعم رايه الذى يتوصل اليه ، ونظراً لطبيعة الادلة يكون من المحتمل ان يقتنع المراجع بصحة الرأى الذى توصل اليه ، ومع ذلك يجب ان يقتنع المراجع ان رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد . ويستطيع المراجع من خلال دمج الادلة طوال عملية المراجعة ان يقرر متى يكون لديه اقتناع كافى لاصدار تقرير المراجعة .

وتوجد أربعة محددات خاصة باقتناع المراجع بأدلة الاثبات هى الملائمة Relevancy ، والصلاحية Competence ، والكفاية Syfficiency بالاضافة الى التوقيت المناسب للحصول على الادلة Timeliness .

أن الإجراءات المستخدمة لجمع دليل اثبات المراجعة بالاضافة إلى الأنواع المختلفة من مصادر دليل الإثبات المتاحة للمراجعين يتم مناقشتها بالتفصيل لاحقا في الفصل السادس.

٣,٤,٢,٣ مفهوم الأهمية النسبية Concept of Materiality

٣,٤,٢,٣,١ معنى الأهمية النسبية في أدبيات المراجعة

Meaning of Materiality in the Auditing Context

ينص إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ١٥٥ بعنوان الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية Objectives and General Principles Governing an Audit Of Financial Statements على ما يلي:-

«عند القيام بعملية مراجعة القوائم المالية فإن المراجعون يجب أن يقوموا بتنفيذ الاجراءات المصممة للحصول على دليل اثبات مراجعة كاف وملائم من أجل تحديد . بثقة معقولة . عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف المادي أم لا.

أن المعيار لا يشرح ما المقصود بما هو مادي (أو ذو أهمية نسبية) ، إلا أنه يقدم إرشاد عن معنى ذلك المفهوم تم تقديمه في إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ بعنوان الأهمية النسبية وعملية المراجعة Materiality and the Audit:-

«أن الأهمية النسبية مجرد تعبير عن جوهرية أو نسبية أو أهمية أمر معين في سياق القوائم المالية كوحدة واحدة. أن ذلك الأمر يعتبر ماديًا أو ذو أهمية نسبية إذا ما كان استبعاده أو تحريفه سيؤثر بشكل معقول على القرارات التي يتخذها من يوجه إليهم تقرير المراجعين. وقد يتم دراسة الأهمية النسبية أيضًا في سياق أي قائمة فردية رئيسية داخل القوائم المالية أو البنود الفردية المتضمنة فيها. أن هناك صعوبة في التحديد الرياضي العام للأهمية النسبية حيث أن لها وجهين احداهما وصفي والأخر كمي.

ويعتبر التعريف الاكثر انتشاراً فى المحاسبة وبالتالى فى المراجعة للاهمية النسبية مايلى :

" يمكن ان يعد التحريف بالقوائم المالية ذو أهمية اذا ماكانت معرفة هذا التحريف ستؤثر على قرار المستخدم المعقول لتلك القوائم المالية "

من ذلك يتضح أن مصطلح الأهمية النسبية يحتاج أن يتم فهمه في سياق مستخدمي القوائم المالية، لذلك فقد لاحظ Flint أن الأهمية النسبية في المحاسبة هي أحد أمور الأهمية النسبية في المراجعة، حيث أنها تحدد البيانات أو المعلومات التي تؤثر على محتوى معلومات القوائم المالية والتي من المحتمل أن تؤثر على الفهم والقرارات الخاصة بالأشخاص التي يتم اعداد البيانات والمعلومات أو القوائم المالية لهم. وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) في المعيار رقم ٣٢٠ الأهمية النسبية في اطار اعداد وعرض القوائم المالية بمصطلحات مماثلة على النحو التالي:-

«أن المعلومات تعتبر ذو أهمية نسبية (مادية) إذا ما كان استبعادها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتم اتخاذها على أساس المعلومات المتضمنة في القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ الذي يتم الحكم عليه في الظروف الخاصة باستبعاده أو تحريفه. ولذلك فإن الأهمية النسبية توفر نقطة حاسمة أو قاطعة بدلا من كونها تمثل خصائص وصفية رئيسية يتعين أن تتسم بها تلك المعلومات إذا ما كان يتعين أن تكون مفيدة. (ISA 320, para 3).

وبغض النظر عن تأكيد لجنة معايير المحاسبة الدولية عن حجم البند أو الخطأ كأحد صفات الأهمية النسبية، فإن ايضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ ينص على أن تقييم ما هو ذو أهمية نسبية يعتبر مسألة تخضع للحكم الشخصي، وتتضمن دراسة كل من مقدار (كمية) وطبيعة (نوعية) التحريفات (SAS 220, Para4)».

وينص إيضاح معيار المراجعة رقم ٢٢٠ أيضا على ما يلي:

«يتم دراسة الأهمية النسبية عند كل من المستوى الشامل للقوائم المالية أو بالارتباط بأرصدة الحساب الفردية أو مجموعة العمليات والافصاحات. وقد تتأثر

الأهمية النسبية بعدة اعتبارات على سبيل المثال المتطلبات القانونية والتنظيمية بالإضافة إلى الاعتبارات المرتبطة بأرصدة الحساب بالقوائم المالية الفردية والعلاقات فيما بينها. أن تلك العملية قد تؤدي إلى وجود اعتبارات مختلفة للأهمية النسبية محل التطبيق اعتمادًا على جوانب القوائم المالية محل الدراسة. على سبيل المثال درجة الدقة المتوقعة لإيضاحات إلزامية معينة. فعلى سبيل المثال فإن أجور ومكافأت المديرين قد تجعل اعتبارات الأهمية النسبية العادية غير ملائمة (SAS 220, para 7)».

ولاشك أن الاهمية النسبية تعد أمراً حيوياً لتحديد نوع تقرير المراجعة الذى يتلائم مع كل حالة يقابلها المراجع ، على سبيل المثال اذا كانت التحريفات لا تتسم بالاهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية للوحدة الاقتصادية بالفترة الحالية ولايتوقع أن يكون لها أثر يتسم بالاهمية النسبية فى الفترات المستقبلية سيكون من الملائم اصدار تقرير مراجعة نظيف . والعكس صحيح .

٣،٤،٢،٣،٢ خصائص الأهمية النسبية

Characteristics of Materiality

متى تم دراسة معنى الأهمية النسبية يتعين تركيز الانتباه على خصائص وذلك المفهوم في ظل أدبيات المراجعة. ومن واقع تحليل الاستنتاجات المستنبطة من إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ المحدد بعالية يلاحظ أن الأهمية النسبية في سياق المراجعة لديها عدد من الملامح المميزة، وتتضمن تلك الخصائص ما يلي:-

(i) أن التقرير عما هو ذو أهمية نسبية وعما ليس كذلك (بمعنى احتمال التأثير على قرار أو تصرف مستخدم القوائم المالية الشرعي والمعقول ، في أي ظروف محيطة تعتبر مسألة تخضع للحكم المهني.

(ii) أي بند قد يكون ذو أهمية نسبية عن طريق فعالية وتأثير كميته أو نوعيته.

(iii) أن الأهمية النسبية لأحد البنود قد تتأثر بالمتطلبات القانونية والتنظيمية.

(iv) تتطلب الأهمية النسبية أن يتم دراستها عند مستويين هما:-

- علـى المسـتوى الشـامل بمعنـى دراسـتها بالارتبـاط بـالقوائم الماليـة كوحـدة واحدة.

- على مستوى الحساب الفردي أو مستوى الافصاح.

(i) الأهمية النسبية تعتبر مسألة تخضع للحكم المهني

A Matter of Professional Judgment

لم يقدم ايضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ (وبالمثل ايضاح معـايير المراجعـة رقم ٣٢٠) أي إرشادات رقمية لمساعدة المراجعين في التقرير عمـا إذا كـان البنـد قد تـم تحريفـه ماديًا أم لا. وفـي الحقيقـة فإنـه قد أشـار إلـى أن الأهميـة النسـبية لا يمكن أن يتم التحديد الرياضي العام لها، ومـع ذلـك فقد تـم قبولـها بوجـه عـام علـى أنها نقطة بداية مفيدة عند مقارنـة بنـود القـوائم الماليـة مـع مقدار الأسـاس الملائـم. على سبيل المثال:-

- قد يتم مقارنة بنود قائمة الأرباح والخسائر مع صـافي الـربح قبـل الضـرائب والبنود الاستـثنائية فـي السـنة الحاليـة أو متوسـط الـربح قبـل الضـرائب فـي السـنة السابقة.

قد يتم مقارنة بنود الميزانية العمومية مع المقاييس التالية أيهما أقل:-

- اجمالي حقوق المساهمين.

- اجمالي أحـد مجموعـات الميزانيـة العموميـة الملائمـة علـى سـبيل المثـال الأصول المتداولـة ، الأصـول الثابتـة، الالتزامـات المتداولـة ، الالتزامات طويلة الأجل.

وعلى الرغم من أن الايضـاح رقم ٢٢٠ لم يوفر ارشـاد رقمـي يمكـن مـن تطبيـق الأهمية النسبية إلا أنه في الحقيقة حدود النسـب الماليـة التاليـة تـوفر إرشـاد يتسـم بأنـه

الأكثر استخدامًا وانتشارًا من الناحية العملية على النحو التالي:-

- قد يفترض أن التباين بنسبة ١٠% أو أكثر من قيمة الأساس الملائم يكون ذو أهمية نسبية إلا إذا أشار دليل الاثبات على العكس.

- قد يفترض أن التباين بنسبة ٥% أو أقل من رقم الأساس الملائم يكون غير ذو أهمية نسبية إلا إذا أشار دليل الاثبات على النقيض.

- بالنسبة للتباينات التي تقع ما بين ٥% إلى ١٥% من قيمة الأساس الملائم فإن تحديد الأهمية النسبية يعتمد على الظروف الخاصة المحيطة.

وتجدر الإشارة إلى ارشادات النسب المئوية هذه لا تمثل أرقام سحرية، كما أن كافة الظروف المحيطة بالبند محل التساؤل أو المنشأة محل التقرير أو مستخدمي القوائم المالية يتطلب أن تؤخذ جميعها في الحسبان.

(ii) مقدار أو كمية البند في مواجهة نوعية البند

Quantity VS Quality of an Item

كما سبق ذكره في ايضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ الفقرة رقم ٤ عندما يتم تقييم الأهمية النسبية لأحد التحريفات لا يمكن القول بأن قيمة ذلك التحريف هو الأساس الملائم فقط. حيث أن طبيعة أو نوعية البند تعتبر هامة هي الأخرى، على سبيل المثال فإن تحريف أجور أو مكافأت المديرين قد تكون صغيرة نسبيًا مقارنة بأرباح المنشأة. ولذلك فلأول وهلة قد يتم اعتبارها غير ذات أهمية نسبية، ومع ذلك فإن طبيعة البند قد تكون ذات حساسية لدرجة تكون معها الدقة البسيطة مادية وذات أهمية نسبية. وقد نص إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ الفقرة ٦ وإيضاح معايير المراجعة رقم ٣٢٠ الفقرة ٥ أيضًا على أن التحريفات المادية تتضمن الوصف غير الكاف وغير الدقيق للسياسة المحاسبية عندما يكون من المحتمل أن مستخدم القوائم المالية يمكن أن يتم تضليله عن طريق ذلك الوصف.

(iii) المتطلبات القانونية والتنظيمية

Legal and Regulatory Requirements

إن كثير من افصاحات القوائم المالية تكون إلزامية و مطلوبة عن طريق القانون واللوائح أو المعايير المهنية (وعلى وجه التحديد معايير التقرير المالي أو إيضاحات معايير الممارسة المحاسبية). على سبيل المثال فإن الإفصاح عن أتعاب المراجعة قد يكون مطلوبًا عن طريق قانون الشركات رقم ١٩٨٥ بالاضافة إلى الافصاحات الخاصة بعقود التزامات التأجير التمويلي والتي يتم تصنيفها إلى التزامات مستحقة في السنة التالية وقيم مستحقة في السنة الثانية إلى السنة الخامسة بداية من تاريخ الميزانية العمومية، بالإضافة إلى أن القيم المستحقة الإجمالية منذ ذلك الحين فصاعدًا يكون مطلوبًا طبقًا SSAP 21 الفقرة ٥٢. وفي معظم هذه الحالات فإن الفشل في الافصاح عن تلك البنود سوف يكون بمثابة حذف أو استبعاد جوهري ذو أهمية للمراجع.

(iv) الأهمية النسبية الشاملة أو على مستوى الحساب

Overall and Account Level Materiality

تشير الأهمية النسبية الشاملة إلى مقدار الخطأ الذي يقبله المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، بينما ما يزال يستنتج أنها توفر صورة حقيقية وعادلة للموقف المالي والأرباح الخسائر للمنشأة محل المراجعة. أن مقدار الخطأ الذي يدرسه المراجع قد يكون موجودًا في القوائم المالية بدون أن يؤثر على قرارات أو تصرفات المستخدمين المعقولين لتلك القوائم المالية.

أما الأهمية النسبية على مستوى الحساب فإنها تشير إلى مقدار الخطأ الذي سوف يقبله المراجع في رصيد الحساب الفردي أو مجموعة العمليات أو الافصاح بالقوائم المالية قبل استنتاج أن الحساب أو الافصاح الملائم بالقوائم

المالية قد يضلل المستخدمين المعقولين للقوائم المالية.

٣,٤,٣,٣ مفهوم مخاطر المراجعة Concept of Audit Risk

٣,٤,٣,٣,١ تعريف مخاطر المراجعة Definition of Audit Risk

يعرف إيضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ بعنوان نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتقييمات مخاطر المراجعة Accounting and Internal Control systems and Audit Risk Assessments تلك المخاطر على أنها المخاطر الخاصة بأن المراجعين قد يعطون رأي مراجعة غير ملائم على القوائم المالية. من ذلك التعريف يتضح أن مخاطر المراجعة لها صورتين هما:-

(i)مخاطر الفا α risk

هي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي متحفظ Qualified Opinion عن قوائم مالية غير محرفة جوهريًا.

(ii) مخاطر بيتا β

هي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي غير متحفظ (نظيف) Clean Opinion عن قوائم مالية محرفة ماديًا.

أن مخاطر تعبير المراجع عن رأي متحفظ عن قوائم مالية غير محرفة ماديًا يعتبر أمر نادر الاحتمال، في الواقع العملي حيث قبل التحفظ في تقرير المراجعة فإن المراجع سوف يحتاج لأسباب قوية لإجراء ذلك، ومثل تلك الأسباب سوف يتطلب الأمر أن يتم تبريرها لمديري الشركة الملائمين. فإذا ما توصل المراجع إلى استنتاجات غير صحيحة عن القوائم المالية فإن تلك الاستنتاجات من غير المحتمل أن يلقي الضوء عليها أثناء عملية التبرير هذه، ولذلك فإن مصطلح

مخاطر المراجعة يستخدم بشكل شائع ليعني مخاطر بيتا β risk[١٣]. وبشكل عام يمكن أن تعرض مخاطر المراجعة المراجع للمسئولية القانونية Legal Liability إذا ما قام بإصدار تقرير مراجعة نظيف على قوائم مالية تكون محرفة ماديًا، حيث أن مستخدم القوائم المالية في تلك الحالة يتم تضليله، كما أنه يعاني من خسارة نتيجة لذلك. ومع ذلك فكما ذكر بعاليه يتعين على المراجعين التعبير عن الرأي عن القوائم المالية وليس التصديق على حقيقتها أو عدالتها. وكنتيجة لذلك فإن درجة معينة من مخاطر المراجعة دائمًا ما تكون موجودة. وتبعا لذلك فمن المحتمل أن ينجح التصرف القانوني ضد المراجع فقط عندما يقبل المراجع بشكل مدروس أو بشكل مهمل مستوى مرتفع من مخاطر المراجعة بشكل غير مقنع (بمعنى أن المراجع يفشل في أداء عملية مراجعة كافية قبل اصدار تقرير مراجعة نظيف عن قوائم مالية محرفة ماديًا).

٣,٤,٢,٣,٢ مكونات مخاطر المراجعة Components of Audit Risk

تتضمن مخاطر المراجعة مكونين رئيسيين هما:-[١٤]

(i) مخاطر أن الخطأ المادي يكون موجودًا في قوائم مالية (غير مراجعة). تنشأ مخاطر حدوث ذلك الخطأ المادي نتيجة وجود مخاطر كامنة أو وجود مخاطر رقابة داخلية Inherent Risk and Internal Control Risk.

(ii) مخاطر أن المراجع سوف يفشل في اكتشاف خطأ مادي يكون موجودا

---

(١٣) يعرف ايضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ بعنوان تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية مخاطر المراجعة بأنها عبارة عن احتمال إعطاء المراجع رأي غير ملائم عندما تكون القوائم المالية محرفة جوهريًا، ولذلك فهي تعادل مفهوم مخاطر المراجعة بمخاطر بيتا.

(١٤) يعترف ايضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ (وكذلك رقم ٤٠٠) بمكونات مخاطر مراجعة منفصلة هي المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة بالاضافة إلى مخاطر الاكتشاف. وتعرف مخاطر الرقابة في ايضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ (وكذلك رقم ٤٠٠) بأنها تتساوى مع ما يتم تسميته مخاطر الرقابة وتتساوى مخاطر الاكتشاف مع مخاطر المعاينة.

في القوائم المالية (غير المراجعة). ذلك المكون يشار إليه بأنه مخاطر الاكتشاف Detection Risk وهو يتضمن مخاطر المعاينة ومخاطر رقابة الجودة Sampling Risk and Quality Control Risk.

سوف يتم مناقشة مكونات مخاطر المراجعة هذه في الشكل البياني رقم (٣،٨) كما يتم مناقشتها على النحو التالي:-

مخاطر أن الخطأ المادي يكون موجودًا (مخاطر حدوث الخطأ)

The Risk Material Error is Present (Risk of Error Occurring)

أن احتمال حدوث خطأ مادي في قوائم مالية غير مراجعة (أو مسودة القوائم المالية) يمتد لأبعد من رقابة المراجع. ذلك المكون من مخاطر المراجعة ينتج من عاملين هما المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية.

المخاطر الكامنة Inherent Risk

تمثل تلك المخاطر احتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الداخلية (بمعنى ضوابط الرقابة المصممة لمنع الأخطاء من الحدوث). وكما يتبين من الشكل البياني رقم ٣،٣ فإن المخاطر الكامنة تشتق من ثلاثة مصادر رئيسية على النحو الأتي:-

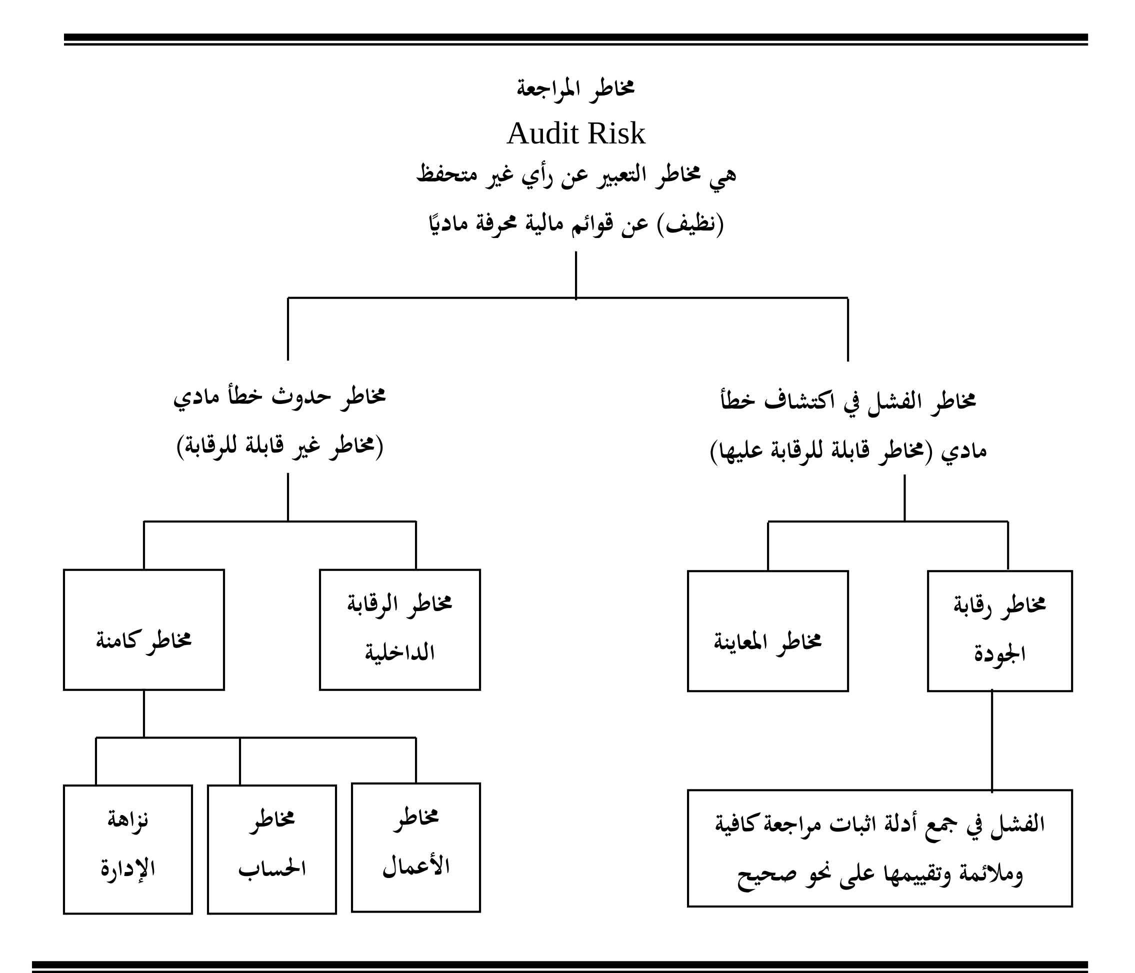
١- نزاهة أو استقامة الإدارة Management Integrity

أن الاحتمال الخاص بوجود خطأ مادي في القوائم المالية يتأثر بدرجة قوية بمدى نزاهة إدارة المنشأة محل المراجعة، تلك النزاهة ذات جانبين هما:-

(a) النزاهة الكامنة Inherent Integrity

بمعنى الموقف الأخلاقي والمعنوي للإدارة، وميلها الطبيعي تجاه أن تكون أمينة أو غير أمينة.

شكل رقم (٣،٨)
مكونات مخاطر المراجعة



(b) النزاهة الموقفية Situational Integrity

بمعنى قدرة الادارة على مواجهة الإغراء نحو تحريف المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها من أرباح أو خسائر في ظل تعرضها لمواقف الضغوط. على سبيل المثال عندما تفشل المنشأة في الوفاء بتنبؤات الأرباح أو عندما يكون

هناك خطط لترويج أسهم جديدة أو عندما تكون أرباح السنة صغيرة فإن الادارة قد يتم حثها على تحسين الربح المقرر عن المنشأة بشكل اصطناعي.

وعندما تنقص إدارة المنشأة النزاهة فإن المعلومات المقررة في القوائم المالية (غير المراجعة) قد يتم التلاعب فيها بشكل معين للمدى الضروري الذي من شأنه عرض الموقف المالي للشركة وأرباحها أو خسائرها كما ترغب فيه الإدارة.

(٢) مخاطر الحساب Account Risk

قد يحدث الخطأ المادي في القوائم المالية كنتيجة لتعرض أرصدة الحساب (أو مجموعات العمليات) إلى التحريف. وبشكل رئيسي فإن تلك الحسابات تمثل أرصدة الحساب التي تتضمن حكم هام (على سبيل المثال مخصص الديون المشكوك في تحصيلها) أو تلك التي تتسم بأن قيمتها غير مؤكدة.

(٣) مخاطر الأعمال Business Risk

أن احتمال حدوث خطأ مادي في القوائم المالية قد يتأثر أيضًا بطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة، وعندما تكون بعض الأعمال غير قابلة للتغيير في حالة الاقتصاد والمنافسة أو التطورات التكنولوجية فإن العكس يعتبر صحيح. على سبيل المثال فإن المشروعات في الصناعات الالكترونية قد تتعرض للتغيرات في التكنولوجيا وكذلك تلك التي تتعلق بصناعة لبترول فإنها تتعرض للتغيرات السريعة والكبيرة في أسعار البترول في أسواق العالم. في أي الحالات فإن هناك مخاطر مرتفعة ترتبط بتقييم أسهم المنشأة ومدى قدرتها على تعزيز التدفقات النقدية التشغيلية عند المستوى الضروري للوفاء بالتزاماتها المستحقة على القروض. وفي ظل الحالة الأخيرة فإن مخاطر الأعمال قد تنتج موقف خلاله تكون نزاهة الإدارة موضوعة تحت ضغط هائل.

مخاطر الرقابة الداخلية Internal Control Risk

تتمثل تلك المخاطر في تلك التحريفات المادية التي سوف تحدث في البيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة (ومن ثم في قوائمها المالية) ولن يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها عن طريق ضوابط الرقابة الداخلية. أن بعض من مخاطر الرقابة الداخلية سوف تكون دائمًا موجودة حيث أن أي نظام رقابة داخلية له قيوده الكامنة. ومع ذلك فإذا ما كان للشركة ضوابط رقابة داخلية فعالة فإن احتمال حدوث الخطأ في قوائمها المالية غير المراجعة يمكن أن يتم تخفيضها إلى الحد الأدنى[١٥].

وبالارتباط باحتمال وجود الخطأ في القوائم المالية غير المراجعة للمنشأة محل المراجعة فإنه جدير بالذكر على الرغم أن المراجعين لديهم رقابة قليلة أو عدم وجود رقابة على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية فإنهم يمكنهم ويجب أن يكونوا على دراية بالظروف التي خلالها من المحتمل أن تكون تلك المخاطر مرتفعة. ويمكنهم أداء العديد من الإجراءات للتأكد عما إذا كانت تلك الظروف موجودة في أي عملية مراجعة وتعديل جهود وأساليب عملية المراجعة تبعًا لذلك (سوف يتم مناقشة تقييم نزاهة إدارة العميل وتقييم مخاطر الرقابة الداخلية في الفصلين السابع والتاسع على التوالي.

(ii) مخاطر أن الخطأ المادي لن يتم اكتشافه (مخاطر الاكتشاف)

The Risk that Material Error Will not be Detected (Detection Risk)

بخلاف مخاطر الخطأ المادي الذي يحدث في القوائم المالية. غير المراجعة. فإن مخاطر فشل المراجعين في اكتشاف ذلك الخطأ يخضع لرقابتهم المباشرة. وكما يوضح الشكل رقم ٣,٣ فإن ذلك المكون من مخاطر المراجعة يشتق عن

---

[١٥] سيتم مناقشة القيود الكامنة في نظم الرقابة الداخلية في الفصل الثامن.

طريق كل من مخاطر المعاينة ومخاطر رقابة الجودة[١٦]

مخاطر المعاينة Sampling Risk

تمثل تلك المخاطر الاحتمال الخاص بأن المراجع قد يفشل في اكتشاف الخطأ المادي الموجود في القوائم المالية بسبب عدم فحص كافة أدلة إثبات المراجعة، كما قد تكون هناك عملية معينة أو رصيد حساب معين - والذي تم تحريفه ماديًا - لم يتم تضمينها في عينات العمليات أو عينات الأرصدة التي تم فحصها أثناء عملية المراجعة، وعندما يتم استخدام أساليب المعاينة الاحصائية فإن مخاطر المعاينة تكون قابلة للتحديد الكمي كما تكون قابلة للتحكم فيها.

وبصفة عامة تمكن أساليب المعاينة الاحصائية من تعديل أحجام العينة بحيث يمكن تحقيق مستوى مخاطر المراجعة (مخاطر المعاينة) الذي يستعد المراجع لقبوله.

مخاطر رقابة الجودة Quality Control Risk

تمثل تلك المخاطر احتمال أن المراجع سيفشل في اكتشاف التحريف المادي الذي يكون موجودًا في القوائم المالية بسبب عدم جمع دليل إثبات المراجعة كافي وملائم أو أنه لم يتم تقييمه على نحو ملائم وصحيح. ببساطة بسبب أن عمليات المراجعة يتم أدائها عن طريق مجموعة أفراد من البشر فقد يحدث ذلك الخطأ بسبب وجود العنصر البشري (الذي عادة يتعرض لحدوث الخطأ)، كما أن أي عملية مراجعة تتضمن قدر ملحوظ من الحكم الشخصي. أن أعضاء فريق المراجعة لا يمكن أن يتوقع قيامهم باتخاذ أحكام مثلى أو القيام بالأداء بشكل كامل في كل مرحلة من عمليات المراجعة حيث أن الأخطاء البشرية قد لا يمكن

---

(١٦) **أن تعريف مخاطر الاكتشاف التي تم تقديمها في ايضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ (وأيضًا رقم ٤٠٠ الفقرة رقم ٦)يعتبر واسعًا بشكل كافي بحيث يتضمن كل من مكونات مخاطر الاكتشاف، ومع ذلك ففي ايضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ الفقرة ٥٠ (ورقم ٤٠٠ الفقرة ٤) تم اعطاء تأكيد بارز على مكون مخاطر المعاينة.**

اجتنابها تماما.

وكما سبق الذكر فإن مخاطر فشل المراجعين في اكتشاف التحريف المادي الموجود في القوائم المالية يخضع لرقابتهم المباشرة ومن ثم يتعين عليهم البحث عن تخفيض مخاطر المعاينة ومخاطر الرقابة الداخلية (ويعني ذلك مخاطر الاكتشاف) إلى المستوى الذي يكون من الجدوى اقتصاديًا أن يتم عمل ذلك. ويتباين ذلك المستوى بشكل عكسي مع تقييم المراجع للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية.

٣,٤,٣,٤ مفهوم الحكم الشخصي Concept of Judgment

أن الحكم الشخصي يعد خاصية أساسية في كافة المهن بما فيها المراجعة. يرتبط تلك المفهوم بفكره تقييم الظروف وأدلة الاثبات المتاحة الملائمة لتحقيق هدف معروف بالإضافة إلى تكوين الرأي تأسيسًا على ذلك التقييم. ويتناقض ذلك مع تحقيق هدف معين عن طريق اتباع مجموعة من القواعد والاجراءات المقررة. ومن أجل أن يكون الحكم المهني سليمـًا من الضروري أن يتسم الشخص الذي يمارس ذلك الحكم (على سبيل المثال المراجع) بالنزاهة والاستقامة وأن يكون ذو كفاية ويحتفظ باتجاه موضوعي غير متحيز، وتمثل تلك المفاهيم المحور الأساس لمصداقية عمل المراجعين.

عمومًا يتخلل الحكم المهني كافة مراحل عمليات المراجعة، وقد أشار إيضاح معايير المراجعة رقم ١٠٠ بعنوان الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية إلى ما يلي:-

«أن العمل الذي يتم الاضطلاع به عن طريق المراجعين لتكوين الرأي عادة ما يخضع إلى ممارسة الحكم المهني على وجه الخصوص ما يأتي:-

(a) تجميع أدلة الاثبات على سبيل المثال عند تقرير طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة.

(b) التوصل الى استنتاجات تأسيسًا على أدلة الإثبات التي تم جمعها على سبيل المثال تقييم معقولية التقديرات التي قام بعملها المديرين عند اعداد القوائم المالية.

وعلى وجه التحديد يجب أن يتم ممارسة الحكم المهني بالارتباط بالأسئلة التالية - على سبيل المثال:-

١- ما هو مقدار الجهد والوقت والخبرة التي يجب أن يتم تكريسها لعملية المراجعة؟

٢- أين يجب أن يتم تركيز جهود المراجعة؟

٣- ما هو مقدار ومن أين يتعين أن يتم تجميع أدلة اثبات المراجعة؟

٤- من الذي يجب أن يشكل فريق المراجعة (في صورة عدد الأعضاء ومستوى كفايتهم).

٥ ما هي الاستنتاجات الخاصة بحقيقة وعدالة القوائم المالية (وكل قطاع) يتم تدعيمها عن طريق أدلة الاثبات التي يتم تجميعها؟

٦- ما هو الرأي الذي يجب أن يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة؟

أن تلك الأسئلة بالإضافة إلى الكثير من الأسئلة التي تنشأ في أي عملية مراجعة قد لا تكون هناك إجابات واضحة أو قاطعة يتم تطبيقها روتينيا عليها في أي موقف محيط. حيث أن كل عملية مراجعة تتسم بأنها فريدة ويجب أن يتم دراسة الظروف الخاصة بعملية المراجعة عندما يقوم المراجعون بممارسة حكمهم المهني. ومع ذلك تتمثل أحد أهم العوامل العامة التي تؤثر ولبعض المدى على قيود ممارسة المراجعين لحكمهم المهني في كافة عمليات المراجعة في عامل الأهمية النسبية للأمر محل المشكلة. وقد يتم شرح معنى الحكم المهني كمبدأ رئيسي للمراجعة على النحو التالي:-

«يقوم المراجعون بتطبيق الحكم المهني أخذا في الاعتبار الأهمية النسبية

في سياق الأمور التي يتم التقرير عنها».

وعندما يكون شيء ما ذو أهمية نسبية فانه يعتبر مسالة تخضع للحكم المهني للمراجع في حد ذاته. وكما ذكر فيما سبق فإن ذلك الأمر يتباين طبقًا لظرف منشآت المراجعة (لا سيما في ضوء حجمها) وقوائمها المالية.

أن ممارسة المراجعين للحكم المهني ليست فقط أمرًا فريدًا في ظل الظروف المحيطة بكل عملية مراجعة وإنما أيضًا فريدا لكل مراجع في حد ذاته.

ولا شك أن قدرة المراجعين على التوصل إلى قرارات وأراء مهنية بالاضافة إلى العملية المعرفية التي يتبعها تتباين وتختلف طبقًا لمجموعة من العوامل البيئية والشخصية. وتتضمن تلك العوامل عدة أشياء مثل البيئة الاجتماعية والثقافية والسياسية التي يعمل خلالها المراجع أو المنشأة محل المراجعة بالإضافة إلى التعليم العام والمهني للمراجع والتدريب والخبرة المهنية والقدرة على حل المشاكل ومدى وتفصيل الارشاد المقدم في معايير المراجعة فضلا عن النشرات المهنية الإلزامية الأخرى بالإضافة إلى سياسات وثقافة منشأة المراجعة.

٣،٤،٢،٥ مفهوم الشك المهني Concept of skepticism

أن الجزء الأول من المبدأ الأساسي للمراجعة الدقة والصرامة Rigours ينص على ما يلي (APB, 1996):-

يؤدي المراجعون عملهم بدرجة شمول معينة وباتجاه من الشك المهني ومع ذلك فإن ذلك الأمر يترك الموقف مفتوحا لسؤال ما هو المقصود بالشك المهني.

يشرح ايضاح معايير المراجعة رقم ٢٠٠ بعنوان الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية الفقرة ٦ ذلك المفهوم في سياق عملية المراجعة على النحو التالي:-

«أن اتجاه الشك المهني يعني أن المراجع يقوم بعمل تقييم حرج بذهن شكاك لصحة دليل اثبات المراجعة الذي تم الحصول عليه، كما أنه يجب أن

يكون يقظًا لدليل اثبات المراجعة الذي يتسم بالتعارض والتناقض أو يطرح تساؤل عن إمكانية الاعتماد على المستندات أو اقرارات الإدارة. ويعتبر اتجاه الشك المهني ضروريًا للمراجعة خلال كافة عملية المراجعة لتخفيض مخاطر تقييم الظروف المشكوك فيها أو المبالغة في التعميم عند التوصل إلى استنتاجات تشتق من ملاحظات عملية المراجعة بالإضافة إلى استخدام افتراضات خاطئة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة وتقييم نتائجها تبعًا لذلك».

وقد ذكر مجلس مبادئ المراجعة في أحد الأوراق الاستشارية بعنوان الغش والمراجعة Fraud and Audit:- اختيارات للمجتمع Choices For Society (APB, 1998) أن الشك المهني يتسم بأن له صفة نوعية وشخصية ترتبط باتجاه المراجعين الفرديين، وهو يتسم بأنه ذو مدخل أو طبيعة شكاكة احتمالية يتم تطبيقها خلال عملية المراجعة.

ومع ذلك فكما أشار Lopes L J في قضية Kingston Cotton Mill 279 2 ch (1896) أنه لم يكن مطلوبًا من المراجعين أداء عملهم بشكل أو باستنتاج مسبق بأن هناك شيئًا ما يعتبر خاطئًا. ويعتبر ذلك أبعد من مفهوم الشك المهني. بالأحرى يجب على المراجعين أن يكونوا حياديين في مدخلهم، حيث يجب ألا يفترضوا أن مديري المنشأة محل المراجعة (سواء مديرين أو عاملين) غير أمناء أو أنهم لا يجب أن يفترضوا تلك الأمانة بدون تشكك. فهم يجب أن يقوموا بتقييم (بدلاً من مجرد قبول) دليل الاثبات الذي قاموا بتجميعه بحرص وعناية بالإضافة إلى المعلومات والتفسيرات المقدمة عن طريق موظفي المنشأة محل المراجعة عن طريق اتجاه من الذهن يتسم بالموضوعية وعدم التحيز حيث يجب أن يسألوا أنفسهم في ظل معرفتهم بالمنشأة محل المراجعة وأعمالها وظروفها وعملياتها هل دليل اثبات المراجعة (أو المعلومات أو التفسيرات) الذي

تم الحصول عليه له مغزى؟ فإذا كان الأمر غير ذلك فإنهم يجب أن يبحثون عن دليل اثبات إضافي، كما يجب أن يطرحوا أسئلة احتمالية لاقناع أنفسهم بحقيقة أو غير كذلك.

أن قدرة المراجعين ونزوعهم لتقييم دليل الاثبات الذي تم الحصول عليه والمعلومات المقدمة بالاضافة إلى طرح أسئلة اختبارية يتأثر بمجموعة من العوامل البيئية والشخصية، تلك العوامل تميل الى التزامن مع تلك المذكورة بعاليه والتي تؤثر على مقدرة المراجعين بالإضافة إلى الوسيلة التي بموجبها يقومون بممارسة حكمهم المهني.

- ٣،٤،٣ المفاهيم المرتبطة باتصال المراجع

Concepts Relating to Auditors Communication

٣،٤،٣،١ مفهوم التقرير Concept of reporting

في ضوء أن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو تكوين الرأي أو التعبير عن الرأي (في تقرير المراجعة) عن حقيقة وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، فإن التقرير يعبر بوضوح عن المفهوم الذي يرتبط بقلب وظيفة المراجعة. ومع ذلك فليس قضية المراجعين اتمام مراجعتهم وإصدار تقريرهم بدون النظر إلى قواعد ذلك التقرير. بالأحرى فهي تتضمن عملية توصيل أساسية للمعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية المراجعة. وقد شرح المبدأ الأساسي للمراجعة بعنوان التوصيل ذلك المفهوم على النحو التالي:-

«تتضمن تقارير المراجعين تعبيرات واضحة عن الرأي وتحديد المعلومات الضرورية للفهم الصحيح لذلك الرأي»

وعند اعداد المراجعون تقاريرهم فإنه يتعين عليهم أن يضعوا في الذهن أن مستخدمي القوائم المالية الذين يتم التعبير عن الرأي إليهم لن يكون لديهم حق الوصول للبيانات والسجلات والمعلومات المحاسبية أو بالأحرى لديهم غالبا

معرفـة فنيـة قليلـة بالمحاسـبة والمراجعـة، ولـذلك فهـم يعتمـدون علـى المـراجعين للتقرير عن رأيهم عن القوائم المالية التي تمثل محل اهتمام لهم. ويتم عمل ذلك بطريقـة تمكنـهم مـن فهـم الـرأي الـذي تـم التعبيـر عنـه، ومسـتوى التأكـد الـذي تـم تقديمه.

بصفة توجد أربعة معايير مقبولة متعارف عليها عموماً لتقريره عن القوائم المالية كوحده بما فى ذلك الافصاح تلك القوائم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وايضاً فى الحالات التى لا يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات فى الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة عليها بالاضافة الى الافصاح والتزامات المراجع فى ابداء رأيه عن العرض الصادق والعادل لتلك القوائم المالية .

وقد شرح Flint أهمية تقارير المراجعين على النحو التالي:-

«أن تقارير المراجعة لها نتائج هامة لكافة الأطراف ذات الصلة، ولا شك أن عدم كفاية التقرير والفشل في توصيل ذلك بنجاح يمكن أن يؤدي إلى نتائج لن يتم تبريرها بالحقائق كما يترتب عليها تحقيق أضرار لمصالح الأطراف المرتبطة»

أن ذلك يتضـمن فكرة أنـه إذا كـان مسـتخدم القـوائم الماليـة يعتمـد علـى تقريـر المراجع ويتم اتخاذ قرارات الاستثمار تأسيسًا على فهمه للرسـالة التـي يتضـمنها. فـإذا مـا كـان فهمـه خاطئـًا فـإن تلـك القـرارات الاسـتثمارية يمكـن أن تكـون غيـر رشيدة أو قد يكون لها عواقب مالية عكسية خطيرة.

يشير ايضـاح Flint أيضًـا إلـى أنـه حتـى تكـون تقـارير المـراجعين فعالـة فـإن الأمر يتطلب الوفاء بمعيارين هما أنها يجب أن تكون كافية في محتواها فضلا عن توصيلها بنجاح لمستخدمي القوائم المالية محل المراجعة.

(a) الكفاية Adequacy

حتى تكون تقارير المراجعة ذات قيمة لمستخدمي القوائم المالية فإنها يجب أن تتضمن معلومات كافية لهم بحيث لا تترك أي شكوك عن ذلك الرأي (أو أي

تحفظات) الذي يقوم المراجع بالتعبير عن ذلك الرأي على نحو صريح وكافي، وقد لاحظ Flint ما يلي:-

«نادرًا ما يكون المراجعين في موقف خلاله يرتبطون بحوار مع الأطراف التي سوف تستخدم تقاريرهم، ومتى تم نشرها فإن التقارير تمثل غالبًا معلومات عامة. ويجب أن يكون تقرير المراجعة كاملاً وصريحًا بحيث يعرف القارئ في أي وقت في المستقبل بالكامل وبالضبط ما الذي قام المراجعون بتوصيله كنتائج لعملية المراجعة، كما يجب أن يكون التقرير كاملاً في حد ذاته بحيث لا يتضمن احالة القارئ لأي مستند أخر حتى يفهم مصطلحاته».

(b) الاتصال Communication

من أجل توصل رسالة لمستخدمي القوائم المالية فإن تقارير المراجعة يتعين أن تكون صريحة ودقيقة وشاملة، ومع ذلك فإن الوفاء بتلك المتطلبات ليس أمرًا يسيرًا.

أن الأمور التي تمثل موضوع المراجعة غالبًا ما تكون معقدة ومتخصصة بشكل مرتفع. والمراجعة في حد ذاتها تعتبر ذات طبيعة مجالية مهنية معقده. وعادة ما يواجه المراجعون تلك المشكلة الخاصة بأنهم يتعين عليهم الاتصال بفعالية مع الأشخاص ذو الفهم الفني المحدود أو الذين ليس لديهم ذلك الفهم. وفي نفس الوقت يجب أن يعبرون بأنفسهم بدقة فنية كافية لتحديد شروط وقيود المسئولية التي يتحملوها بدقة.

وبالتالي يجب أن يكون تقرير المراجعة في صورة تمكن مستخدمي القوائم المالية من العلم بما إذا كانت الحسابات أو التقارير أو الايضاحات الأخرى توفر المعلومات التي يتعين تقديمها أم لا. وفي أي النوحي تكون هناك اخفاقات أو أخطاء أو أي وصف بالارتباط بالأمور التي يهتم بها مستخدموا تقرير المراجعة.

ومنذ عام ١٩٨٨ (عندما تم تبني تقرير المراجعة ذو النمط المطور في

الولايات المتحدة الأمريكية – وقد تم تبنى ذلك النوع في المملكة المتحدة في عام ١٩٩٣) فإن مهنة المراجعة قد بذلت مجهودات للتأكد من أن تقارير المراجعة تعتبر كافية في المحتوى وكاملة وصريحة ودقيقة وشاملة. أن معايير المراجعة قد قامت بتعديل تلك النظرة على النحو التالي:

- تحديد القوائم المالية التي يتم مراجعتها والتي يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عنها.

- شرح المسئوليات المتتابعة لمديري المنشأة محل المراجعة والمراجعين عن القوائم المالية.

- تحديد اطار عملية المراجعة الذى يشكل الأساس للتعبير عن ذلك الرأي.

- التعبير عن الرأي عن حقيقة وعدالة القوائم المالية.

- ٣،٤،٤ المفاهيم المرتبطة بمعيار أداء المراجعين

Concepts Relating to the Standard of Auditors Performance

٣،٤،٤،١ مفهوم العناية الواجبة Concept of Due Care

من أجل أن يتم احترام رأي المراجع وتقييمه فإن هؤلاء الذين يعتمدون على ذلك الرأي يجب أن يكونوا قادرين على افتراض أن المراجع قد أدى عملية المراجعة القائمة باجتهاد وبشكل كفء وبعناية واجبة. ولكن ما هو المقصود بمعنى العناية الواجبة Due Car في سياق المراجعة.

وقد تضمن المعيار العام الثالث من معايير المراجعة الامريكية المتعارف عليها ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة فى كافة جوانب المراجعة ، ويعنى ذلك ان المراجع مسئول مهنياً عن اداء عمله على نحو جاد وحذر ، وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب عديدة مثل اكتمال اوراق العمل ، كفاية أدلة اثبات المراجعة ، وموضوعية تقرير المراجعة . كما يجب ان يتجنب المراجع. كمهنى الاهمال ، ولكن لايتوقع منه ان يصل الى الحكم المثالى فى كافة الامور

والحالات .

لقد ألقت أحكام المحاكم خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين الضوء على ذلك المعنى. على سبيل المثال فإن Lopes LJ قد شرح ذلك من خلال قضية Re Kingston Cotton mill (No.2) (1896) 2 ch. 279 على النحو التالي:-

«من واجب المراجع أن يستحضر للذهن بأنه قد قام بأداء عمله بمهارة وعناية وحذر التي يمكن أن يستخدمها أي مراجع معقول يتسم بأنه ماهر وحذر وحريص ويجب أن يعتمد ذلك على الظروف الخاصة بكل حالة».

وقد وضح Pennqcuick J في قضية Re Thomas Gerrard 8 Sonltd (1967) 2 All ER 525 تلك القضية بالقول:-

«لم يكن واضحًا أن نوعية مسئولية واجب المراجع قد تغيرت في أي جانب ملائم منذ عام ١٨٩٦. بصفة أساسية فإن ذلك الواجب دائمًا ما يتمثل في مراجعة حسابات الشركة بعناية ومهارة معقولة. أن الأساس الحقيقي الذي تقوم عليه قضية Re Kingston Cotton Mill co. (No. 2) **يتمثل في أن معايير العناية والمهارة المعقول تتفق فيما هو سائد الآن مقارنة بتلك التي سادت في عام ١٨٩٦».**

وقد تم التعبير عن أفكار مماثلة عن طريق Moffit J. في قضية Pacific Acceptance Corporation Ltd Forsyth and Others (1970) WN (NSW) 29 ٩٢.

«عندما يدخل المراجع في عقد معين لأداء مهام معينة كمراجع فإنه يعد باداء تلك المهام باستخدام درجة معينة من المهارة والعناية بشكل معقول في الظروف التي توجد فيها بعد ذلك. أن المسئولية القانونية وبالتحديد في عملية مراجعة الحسابات المرتبطة بتحديدي المهارة والعناية المعقولة تظل كما هي نفسها إلا أن المهارة والعناية المعقولة تتطلب معايير متغيرة للوفاء بالظروف

المتغيرة أو الفهم المتغير للمخاطر. وفي هذا السياق تعد المعايير أكثر دقة الآن مما هي كانت موجودة في عام ١٨٩٦.

وقد استمر Moffit في ملاحظة أن مهنة المراجعة عن طريق تغيير الارشاد الذي تم إعطاءه للمراجعين قد أقرت بأن الظروف المتغيرة تتطلب اجراءات مراجعة متغيرة، ومع ذلك فقد أعطى تحذير أيضًا على النحو التالي:-

"أن المعايير والممارسات المتبناه عن طريق المهنة للوفاء بالظروف الحالية توفر ارشاد سليم للمحاكم عند تحديد ما هو الذي يعتبر مقبولاً. ومع ذلك عندما يكون سلوك المراجع محل تساؤل في الدعاوي القضائية فإنه ليس من نشاط مهنة المراجعة ذاتها أن يتم تحديد ما الذي تتطلبه المهارة والعناية المعقولة مما الذي يتم أداؤه في حالة معينة. حيث أن ذلك من اختصاص القضاء".

ولذلك فإن الذي يمكن اشتقاقه من ايضاحات القضاه في القضايا المذكورة بعاليه عن مفهوم العناية الواجبة أن له أربعة خصائص هامة وعلى وجه التحديد ما يلي:-

١- أنه يتضمن فكرة ممارسة المراجعين المهارة والعناية والحذر المعقول.

٢- يعتمد تحديد المهارة والعناية والحذر المعقول في أي عملية مراجعة على الظروف الخاصة بالحالة.

٣- لقد أصبح معيار المهارة والعناية والحذر المعقول أكثر دقة خلال المائه سنة الأخيرة. ولقد أصبح المجتمع وعالم التجارة والشركات أكثر تعقيدًا وديناميكيًا.

٤- على الرغم من أن معايير المراجعة والنشرات المهنية الأخرى توفر ارشاد للمحاكم عن ما يمكن توقعه من المراجعين بشكل معقول. فإن ما اتخذ من أحكام القضاء وليس المهنة يحدد ما إذا كان المراجع قد قام بالعناية الواجبة في أي عملية مراجعة خاصة.

٣،٤،٤،٣ مفهوم رقابة الجودة Concept of Quality Control

إذا مـا رغـب الجمهـور فـي أن يكـون لديـه ثقـة فـي عمـل المـراجعين فمـن الضـروري أن يـتم وضـع مقـاييس (أو ضـوابط رقابيـة) للتأكـد مـن أن عملهـم ذو جودة مرتفعة على نحو متسق. وقد تم تحديد أهمية رقابة الجودة لعمليـة المراجعـة عن طريق بالقول:-

«أن المراجعون لديهم مسئولية قانونيـة والتزام مهنـي للعمل بـأعلى المعـايير التي يمكن أن توقعها بشكل معقول للاضطلاع بالمسئولية الموضوعة عليهم. فـي ظل مهنة لها تأثير تعتمد على ثقة الجمهور فإن الاهتمام الملحوظ سواء فرديًا أو جماعيـًا مـن جانـب أعضـاء المهنـة للرقابـة أو للحفـاظ علـى أعلـى مسـتوى فـي عملهم يعتبر مبدأ أساسيًا. أن أساس ثـقة الجمهور المستمرة أو الثـقة في التأهيل المهنـي يمثل اعتـقاد بـأن المعـايير الخاصـة بالمهنـة سوف يحتـفظ بهـا أعضـاء المهنة.

وقـد أنشـأ المجمـع الامريكـى للمحاسـبين القـانونيين عـام ١٩٧٨ لجنــة معاييررقابـة الجـودة وحملهـا مسـئولية مسـاعدة منشـآت المحاسـبة العامـة علـى تطـوير وتنفيـذ معـايير رقابـة الجـودة . ومـن جانـب منشـأة المحاسبة تشـمل رقابـة الجـودة . ومـن جانـب منشـة المحاسـبة تشـمل رقابـة الجـودة الوسـائل التـى يـتم استخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسئولياتها المهنية فـى مواجهـة العمـلاء . وتتضمن تلك الوسائل الهيكل التنظيمـى لمنشـأة المحاسـبة والاجـراءات التـى تقـوم بها ، بحيث يتم التأكد من الفحص الفنى لكل عمليـة مراجعـة مـن قبـل شـريك لديـه خبرة فى المجال الذى يمارس العميل عمله فيه .

وترتبط رقابة الجودة بشكل وثيق بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، ولكنهـا تمثل كياناً مختلفاً عنهـا . حيث يجـب أن تتاكـد منشـأة المحاسـبة مـن انـه يـتم اتبـاع معايير المراجع المتعارف عليها فى كل عملية مراجعة .

وتتمثل رقابة الجودة فى الاجراءات التى تقوم بها منشأة المحاسبة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت فى كل عملية مراجعة ، وبالتالى تصميم اساليب رقابة الجودة لمنشأة المحاسبة ككل . بينما تطبق معايير المراجعة المتعارف عليها على عمليات المراجعة كل على حده .

ووفقاً لايضاح معايير المراجعة الامريكى رقم ٢٥ يمكن ان يوفر نظام رقابة الجودة تأكيداً مناسباً وليس ضماناً باتباع معايير المراجعة المتعارف عليها .

ولم يتم تحديد اجراءات معينة لرقابة الجودة فى منشأة المحاسبة ، وانما عرفت لجنة معايير رقابة الجودة (تم تخفيضها عن طريق مجلس معايير المراجعة الى خمس عناصر أبتداء من يناير ١٩٩٧) يجب ان تأخذها منشآة المحاسبة فى الاعتبار عند وضع السياسات والاجراءات الخاصة بها .

يوضح الجدول رقم (٣,٩) العناصر الخمسة مع تقديمه ملخص لكل متطلب ومثالاً لاجراء الجودة الذى يحقق تلك المتطلبات .

□

الجدول (٣٠٩)

العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للاجراء
الحياد ، الامانة ، الموضوعية	يجب أن يتوافر فى كافة الافراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد فى الواقع وفى الظاهر ، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسئولية المهنية على نحو امين وموضوعى .	يجب أن يجيب كل شريك وكل عضو فى فريق المراجعة على قائمة استقصاء سنوياً . وتشمل هذه القائمة عناصر مثل امتلاك الاسهم وعضوية مجالس الادارة .
ادارة الافراد	يجب وضع السياسات والاجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن : * توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لاداء العمل على نحو جيد . * تخصيص العمل على الافراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب . * يجب اشتراك كافة الافراد فى برامج التعليم المستمر وانشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الاعمال الموكولة اليهم . * يجب أن يتوافر فى الافراد الذين	يجب تقييم كل مراجع فى كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة .

	سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لانجاز الاعمال المخصصة لهم .	
قبـــــول والاســـتمرار فــى مراجعـة العمـــــلاء لعمليـــــة لمراجعة	يجب وضع السياسات والاجراءات التى يمكن من خلالها تقرير مدى قبول او الاستمرار فى التعامل مع العميل معين .ويجـب ان تقلــل هــذه السياســات والاجــراءات مــن الخطــر المتعلــق بــالعملاء الــذين تفتقـر الادارة لــديهم الامانة . ويجـب ان تباشـر المنشـأة العمـل فـى حالات المراجعة التى يمكن اداءها بما يتفق مع الكفاءة المهنية .	تصـميم اطـار لتقـيم العميـل، يشـمل التعامـل مـع تعليقـات المراجـع السابق وتقيـيم الادارة . ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل أن يتم التعامل معه .
اداء عمليـة المراجعة	يجب ايجاد السياسات والاجراءات التـى توفر التأكد من أن العمل الذى قام به المراجعين يتفق مـع المعايير المهنيـة والمتطلبات التنظيميـة ومعايير الجودة فى منشأة المحاسبة .	يجب ان يوجد بالمنشـأة مـدير للمحاسـبة والمراجعـة لتقـديم المشورة والتصديق علـى كافة عمليــــات المراجعــــة قبـــل استكمالها.
المتابعـة او المراقبة	يجـب وضـع السياســات والاجــراءات للتاكـد مـن أن بـاقى عناصـر رقابـة الجودة الاربعة الاخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال .	يجـــب أن يختبـــر الشـــريك المخصــص لرقابــة الجــودة اجـراءات رقابـة الجـودة سنوياً علـى الاقل للتحقق مـن مـدى التزام منشأة المحاسبة بها .

قد اهتمت مهنة المراجعة بقضية التأكد من وجود جودة مرتفعة بعملية المراجعة بطريقتين رئيسيتين هما:-

(i) تضمين المتطلبات الأساسية في ايضاح معايير المراجعة الانجليزى رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة.

(ii) تطبيق متابعة خارجية لالتزام المراجعين المسجلين بالمتطلبات التنظيمية، ومعايير المراجعة بالاضافة إلى النشرات المهنية الأخرى على سبيل المثال المرشد للأخلاقيات المهنية.

(i) إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة

أن تقوم منشآت المراجعة بوضع سياسات وعمليات رقابة الجودة وتوصيلها إلى شركاء ارتباط المراجعة وأعضاء فريق المراجعة الأخرين الذين يحتاجوا أن يكونوا على علم بها.

وقد حدد إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ في الفقرة ٨ تلك السياسات والعمليات بأنها تلك التي يتم تصميمها لتوفير تأكد معقول عن ملائمة تقرير المراجعة والالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات الأخلاقية والتنظيمية الأخرى.

أن الحاجة الخاصة لتطبيق منشآت المراجعة واحتفاظها بمقاييس رقابة للجودة تشتق من الحقيقة الخاصة بأنه بغض النظر عن وجود عملاء مراجعة صغار فإن عمليات المراجعة يتم أدائها عن طريق فريق مراجعة يتكون من عضوين أو ثلاثة أعضاء لعمليات مراجعة المنشآت الصغيرة، في حين أنه بخصوص عملاء المراجعة الكبار فإن فريق المراجعة سيتكون من ٢٠ عضو فأكثر. وفقط عن طريق تطبيق عمليات واجراءات رقابة الجودة يمكن أن تتأكد منشآت المراجعة من أن كافة أعضاء فريق المراجعة يؤدي نفس معيار جودة

العمل المرتـفعة. يقر ايضـاح معـايير المراجعـة رقـم ٢٤٠ ويسـلم ضمنيـًا بـأن المسئولية الخاصـة بالتأكيد علـى ضـمان جودة مرتـفعة لعمل المراجعة يقع عند كافة مستويات منشآت المراجعة.

- يجب أن يقبل الأعضاء الفرديين لفريق المراجعة المسئولية الخاصـة بـأداء عملهم طبقًا للمعايير المهنية.

- أن شريك ارتباط المراجعة (الشريك المسئول عن عملية المراجعة) عليه المسئولية الكاملة لضمان أن فريق المراجعة يتمسك بالاجراءات المصممة للتأكيد علـى الجـودة المرتفعـة لعمـل المراجعـة وعلـى نشـر ثقافـة الجـودة داخـل فريـق المراجعة.

- تقع على فريق المراجعة مسئولية متجمعة للتأكيد علـى أن عمليـة المراجعة يـتم أداؤها وفقا لمعيـار جـودة مرتـفع: ويتضـمن ذلـك التأكيد والاسترشـاد بـآراء بعضـهم البعض عن القضـايا الناشئة أثنـاء عمليـة المراجعـة لاسيما عنـدما يكـون هناك اختلاف في الرأي أو عندما تنشأ مواقف يتعين خلالها حل النزاعات.

- عنـد مسـتوى منشـأة المراجعـة فـإن العنصـر الهـام فـي التأكـد مـن الجـودة المرتفعة لعمل المراجعة يتمثل في بناء معايير جودة تتضمن سياسـات وإجـراءات المنشأة لجودة العمل ومتابعة نتائج عمل المراجعة.

- قبل قبول ارتباط جديد للمراجعة يجب على المنشأت أن تتأكد مـن أنهـا ذات كفاءة عند اضطلاعها بذلك العمل (الإيضاح رقم ٢٤٠ الفقرة ١٥a).

- يجب أن تخصـص المنشـأة أعضـاء مراجعـة ذوي كفايـة ملائمـة لأداء عمل المراجعة المتوقع منهم عند التخصيصات الفردية للمراجعة (الايضـاح رقـم ٢٤٠ الفقرة ٣١).

- يجب أن يتأكد شركاء ارتباط المراجعة من أن عمل المراجعة قد تم وخضع للتوجيه والإشراف الدقيق عليه، وأنه قد تم فحصه بطريقة معينة من شـأنها تـوفير

تأكد معقول بأن العمل قد تم أداءه بشكل كفء (الايضاح رقم ٢٤٠ الفقرة رقم ٤٩).

- يجب أن تعين المنشأة شريك مراجعة كبير يأخذ على عاتقه المسئولية الخاصة بمتابعة جودة عمليات المراجعة المنفذة عن طريق المنشأة (الايضاح رقم ٢٤٠ الفقرة رقم ٦٧).

(ii) المتابعة الخارجية

لا تهتم المهنة فقط بالتأكد من أن عمليات المراجعة قد تم أدائها بمعيار أعلى جودة وإنما يهتم البرلمان أيضًا بذلك حيث تم الاقرار بأهمية وظيفة المراجعة للمجتمع وقد تم أخذ خطوات هامة في ذلك الاتجاه.

ففي ظل متطلبات قانون الشركات عام ١٩٨٩ فإن المراجعين المسجلين هم الذين يتم تعيينهم كمراجعين للشركات. وحتى يصبح المراجعين مسجلين فإنهم كأفراد أو كمنشأة يجب عليهم التسجيل لدى هيئة الإشراف المسجلة. أن أحد الشروط الخاصة بالتسجيل تشير إلى وجود متابعة فحص أداء المراجعين المسجلين، وقد وضعت الهيئة وحدات للمتابعة تكون مسئولة عن متابعة التزام المراجعين المسجلين بتلك المتطلبات. وهي تتضمن أداء كافة عمل المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة والمتطلبات المهنية الملائمة الأخرى. وإذا ما تبين أن هؤلاء المراجعين المسجلين لم يكن ملتزمين بكافة تلك المتطلبات فإنهم سيتعرضون للعقوبات.

وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات المهنية الملائمة الأخرى . وإذا ما تبين أن هؤلاء المراجعين المسجلين لم يكن ملتزمين بكافة تلك المتطلبات فإنهم سيتعرضون للعقوبات .

٣،٥ معايير وإجراءات المراجعة

Auditing Standard and Proceeded

- ٣،٥،١ العلاقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها

Standard VS Procedures

تعكس الإجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه ، فهي تختلف عن معايير المراجعة في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه ، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية Qualitative Goals يجب استيفائها ، هذه الإجراءات سيتم تلخيصها في برنامج المراجعة ، كما أنها تمثل الأهداف على أية حال ، ومن ثم فإن الإجراءات – يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف المراجعة المحددة .

أما المعايير فإنها تمثل الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته ، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها .

- ٣،٥،٢ معايير المراجعة وإيضاحاتها

Auditing Standards and Statements

تمثل معايير المراجعة Auditing Standard إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية . وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ، ومتطلبات التقرير ، وأدلة المراجعة .

وتوجد إرشادات عامة تمثل ١٠ معايير عامة متعارف عليها General Accepted Auditing Standards (GAAS) قام المعهد بإصدارها عام ١٩٧٤ مع إجراء تعديلات بسيطة عليها في تواريخ لاحقة .

وهذه المعايير لا تكفي لتوفر إرشادات شاملة للممارسين ، ولكنها تمثل إطاراً عاماً يمكن للمجمع من خلاله أن يقدم تفسيرات للممارسة المراجعة . ويلخص الشكل (١١-٣) المعايير العشر .

- **معايير المراجعة** Statements on Auditing Standards

في عام ١٩٧٢ صدرت النشرة الأولي من نشرات معايير المراجعة ، وتمثل كافة هذه الإيضاحات أكثر المراجع الرسمية المتاحة . وتصدر هذه النشرات عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتمثل تفسيرات لمعايير المراجعة المتعارف عليها . وتعرف هذه الإيضاحات على أنها معايير المراجعة GAAS علي الرغم من أنها ليست من معايير المراجعة العشر المتعارف عليها . وسيشار إليها على أنها معايير المراجعة طبقاً لما هو متعارف عليه في الممارسة المهنية .

شكل رقم (٣/١٠)

معايير المراجعة العشر المتعارف عليها

معايير عامة General Standard

١- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين .

٢- يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني .

٣- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير .

معايير العمل الميداني Standards of Field Work

١- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والأشراف

عليهم على نحو ملائم .

٢- يجب التوصل إلي فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة ، توقيت ، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها .

٣- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وارسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلي رأي في القوائم المالية محل المراجعة .

معايير التقرير Standard of Reporting

١- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

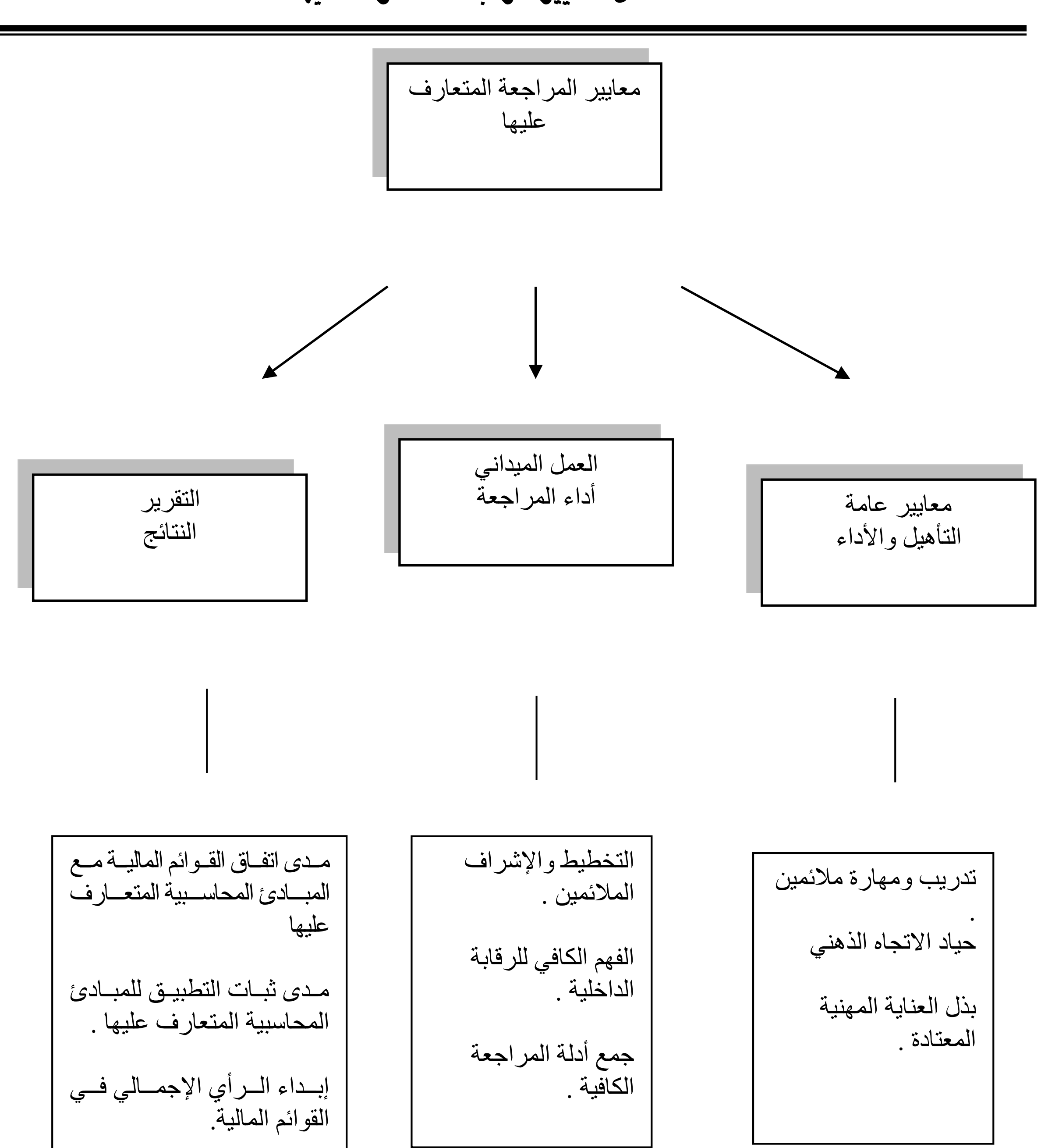
٢- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها .

٣- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً.

٤- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية ، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي . وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية . يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك . وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلي طبيعة عمل المراجع وإلي درجة مسئوليته .

شكل (٣/١١)

ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



ويتم تصنيف كل نشرة من نشرات معايير المراجعة وفق أسلوبين : أرقام SAS وAU وعلى سبيل المثال ، تصنف النشرة المتعلقة ب << العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير رقابة الجودة >> كما يلي Au 161 SAS No.25, بحيث يعبر رقم SAS عن ترتيب المعيار مع باقي المعايير الأخرى . بينما يعبر رقم AU عن ترتيب النشرة في التنظيم الخاص بالمجمع الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم لكل نشرات معايير المراجعة . وعلى سبيل المثال AU التي تبدأ برقم ٢ تعبر عن تفسيرات المعايير العامة ، والتي تبدأ بأرقام ٤,٥ أو ٦ تتعامل مع معايير التقرير . ويتم استخدام هذين النوعين من التصنيف في الممارسة العملية .

وينظر إلي كل معايير المراجعة المتعارف عليها وإيضاحات معايير المراجعة على أنها إصدارات رسمية ، حيث أن كل عضو في المهنة مطالب بإتباع التوصيات الواردة بهما عند إصدار هما وتطبيق ما ورد بهما . وتم إضفاء هذه الصفة الرسمية من خلال ميثاق السلوك المهني في القاعدة ٢٠٢ .

وعلى الرغم من أن كل معايير المراجعة وإيضاحات معايير المراجعة يمثلان الدليل المرشد الرسمي للمراجعة لأعضاء المهنة ، فهما يوفران قدراً بسيطاً من التوجيه على عكس ما هو مفترض فيهما . وأيضاً ، لا يوجد بها متطلبات محددة لقرارات المراجع مثل تحديد حجم العينة ، اختيار مفردات العينة من المجتمع وتقيم النتائج . ويعتقد العديد من الممارسين أن المعايير يجب أن تقدم إرشادات أكثر وضوحاً لتحديد مدى الأدلة التي يجب جمعها ومن شأن مثل هذا التحديد أن يؤدي إلي تفادي بعض قرارات المراجعة الصعبة ويوفر خطاً دفاعياً لمنشأة المحاسبة عند اتهامها بأداء المراجعة على نحو غير ملائم . لكن تحديد متطلبات المراجعة

بدقـة أعلـى يحـول الإجـراءات التـي يـتم تنفيـذها إلـي عمليـة آليـة لجمـع الأدلـة بمـا يجردها من الحكم المهني الذي تتسم به، ويرى كل المستخدمين لخدمات المراجعة والقائمين على مهنة المراجعة أن توفير الإرشادات الرسمية بشكل أكثر تحديداً لـن يكون في صالح مهنة المراجعة .

ويجــب أن ينظــر الممارســين إلــي معــايير المراجعــة المتعــارف عليهــا وإيضـاحات معـايير المراجعـة علـى أنهـا المعـايير الـدنيا لـلأداء وليسـت المعـايير القصوى أو المثالية للأداء . والمراجع الذي يمـارس المهنـة ويعمـل علـى تخفيض مجال المراجعة بالاعتماد على المعايير فقط بدلاً من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الـذي يتعامـل معـه ، فإنـه سيفشـل فـي تنفيـذ مقتضـيات هـذه المعـايير . وفـي نفس الوقـت ، لا يعنـي وجـود معـايير للمراجعـة أن يقـوم المراجـع بإتباعهـا علـى نحـو أعمى . فإذا رأي المراجع أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل القيـام بهـا ، فعليه إتباع تصرفات بديلة . وبالمثل ، مع وجود أمر قيمته النسبية قليلة فإنـه لـن يكون من الضروري إتباع المعيار . ومع هذا فإنه يجب الإشارة إلي أنه من المهم التأكيـد علــى أن عـبء تفسـير الانحـراف عـن المعــايير إنمــا يقـع علــى عــاتق المراجعة.

معايير المراجعة ومعايير أبداء الرأي

Auditing and Attestation Standards

خـلال السـنوات العشـرين الماضـية تـم مطالبـة المـراجعين علـى نحـو متزايـد بتنفيذ أنواع مختلفة من الخدمات الشبيهة بالمراجعة ، أو إبـداء الـرأي ، لأغـراض مختلفة ، ومن أمثلة ذلك ، مطالبة البنك أن يقوم المراجع بالتقرير كتابة عن ما إذا كـان عميـل المراجعـة قد التـزم بكافـة متطلبـات اتفاقيـة القـرض . وكلمـا أصـبحت الطلبات على أنواع محددة أمراً متعارف عليه على نحو أكثر ، تم إصدار معـايير محددة لتوفر دليلاً للعمل . ويتمثـل هـذا الـدليل عـادة فـي صـورة تفسـيرية لمعـايير

المراجعة المتعارف عليها . ولكن ، نظراً لأن هذه المعايير تتعلق أساساً بالقوائم المالية التاريخية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ولأن الخدمات الجديدة عادة ما تتعلق بأنواع أخرى من المعلومات ، يصبح من الصعب إجراء صياغة وتوصيل فعالين للدليل بدون تعطيل البناء المنطقي لنشرات معايير المراجعة .

وواجهت المهنة هذه المشكلة حتى تم إصدار نشرات معايير عمليات أبداء الرأي . ويتمثل الهدف الأساسي من النشرات في توفير إطار عمل عام لوضع الحدود المنطقية لوظيفة التصديق بما في ذلك عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية .

وقد حاول مجلس معايير المراجعة التمييز بين النقاط التي يتم دراستها من خلال معايير المراجعة والنقاط التي يتم دراستها من خلال معايير إبداء الرأي، على الرغم من أن كلاهما يمثلان نوعان من إبداء الرأي . وبوجه عام يتم دراسة عمليات إبداء الرأي التي تتعلق بتوفير تأكيد على القوائم المالية التاريخية ، والتي تشمل جزءاً أو أكثر من جزء من هذه القوائم ، في إطار معايير المراجعة . وتشمل الأمثلة مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو وفقاً لبعض الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى ، مراجعة قائمة المركز المالي فقط ، ومراجعة الحسابات الفردية ، ويتم دراسة كافة الصور الأخرى من ابداء الرأي من خلال معايير التصديق (باستثناء فحص القوائم المالية التاريخية ، والتي يتم تناولها في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص) . ويقوم مجلس معايير المراجعة بوضع معايير إبداء الرأي عن طريق إتباع نفس مراحل التشغيل المستخدمة لمعايير المراجعة . ويطلق على معيار أبداء الرأي AT بدلاً من AU . وفي تاريخ نشر هذا الكتاب تم إصدار ٦ إيضاحات من معايير عمليات التصديق .

معايير إبداء الرأي Attestation Standards

في عام ١٩٨٦ أصدر مجلس معايير المراجعة الأمريكي ١١ معياراً لإبداء الرأي على نحو مواز لمعايير المراجعة المتعارف عليها للمقارنة في الشكل رقم (١٢-٣) ، وقد تم عرض معايير إبداء الرأي وفق مصطلحات عامة على نحو كاف لتمكين الممارسين من تطبيقها على أنها عملية إبداء الرأي وفق مصطلحات عامة على نحو كاف لتمكين الممارسين من تطبيقها على أنها عملية لإبداء الرأي، بما في ذلك أنواع العمليات الجديدة التي يمكن أن تظهر.

وتتمثل أبرز الفروق بين معايير إبداء الرأي ومعايير المراجعة التعارف عليها في معياري إبداء الرأي العامين رقمي ٢،٣ حيث يتطلب المعيار رقم ٢ أن يتوافر لدى الممارس معرفة كافية عن الجوانب التي يتم ابداء الرأي عنها وعلى سبيل المثال ، إذا أبدى الممارس رأيه في التزام الشركة بقوانين حماية البيئة ، يجب أن يتوافر للممارس فهم شامل عن قوانين البيئة والوسائل التي تستخدمها الشركات للتأكد من الالتزام ، ويتطلب المعيار رقم ٣ في حالة قيام الممارس بالتأكد من أي نوع من المزاعم أن تتوافر إمكانية للتقييم من خلال معايير مناسبة وإمكانية للتقدير والقياس على نحو مناسب ومرة أخرى من خلال استخدام مثال قوانين حماية البيئة ، قد يكون من الصعب على الممارس أن يستنتج ما إذا كان هناك التزام لصعوبة القياس وعدم وجود معايير محددة .

الشكل رقم (٣/١٢)

مقارنة معايير إبداء الرأي ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير ابداء الرأي	معايير المراجعة المتعارف عليها
١- يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية في وظيفة ابداء الرأي .	١- يجب أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية للعمل كمراجع
٢- يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية في الجوانب التي يتم التصديق عنها .	
٣- يجب أن يؤدي الممارس العملية فقط إذا اعتقد بتوافر الشرطين التاليين : * يمكن تقييم المزاعم في ضوء معايير مناسبة يتم التوصل إليها بواسطة هيئة معترف بها أو تم ذكرها عند عرض المزاعم بوضوح كاف وأسلوب شامل للقارئ الذي يتوافر لديه الإطلاع على نحو يمكنه الفهم . * يمكن تقدير أو قياس المزاعم على نحو متسق ومناسب في ضوء هذه المعايير .	
٤- خلال كافة مراحل تنفيذ العملية يجب أن يتوافر للمارس أو الممارسين اتجاه ذهني للحياد .	٢- خلال كافة مراحل العمل يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين اتجاه ذهني للحياد.
٥- يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء العملية .	٣- يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

معايير العمل الميداني

١- يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والأشراف عليهم على نحو ملائم . ٢- يجب الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس مناسب للرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير .	١-يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والأشراف عليهم على نحو ملائم. ٢- يجب فهم الرقابة الداخلية على نحو كاف لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب أدائها. ٣- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وارسال المصادقات لتوفير أساس مناسب للتوصل إلي رأي في مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة

معايير التقرير

١- يجب أن يتم تعريف المزاعم التي يتم التقرير عنها وتحديد خصائص عملية إبداء الرأي . ٢- يجب الإضارة في التقرير عن الاستنتاج الذي توصل إليه الممارس عما إذا كانت المزاعم المعروضة تتفق مع المعايير الموضوعة أو المذكورة والتي يمكن من خلالها قياس هذه	١- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ٢- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الإتساق في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفترة الحالية والفترة السابقة . ٣- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير

المزاعم . ٣- يجب أن يذكر في التقرير كافة التحفظات الجوهرية للممارس بشأن عملية إبداء الرأي وعرض المزاعم . ٤- يجب أن يحتوي التقرير عن العملية الذي يتم فيه تقييم المزاعم التي تم إعدادها وفق معايير متفق عليها على بيان يقصر استخدامه على هذه الأطراف التي اتفقت على هذه المعايير أو هذه الإجراءات .	المراجعة ، يعد الإفصاح الإعلامي في القوائم المالية كافياً . ٤- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير عن رأي المراجع إجمالاً في القوائم المالية أو عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي العام في القوائم المالية ، يجب ذكر الأسباب بالتقرير . وعندما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع طبيعة عمل المراجع ودرجة مسئوليته.

- ٣-٥-٣إجراءات واختبارات المراجعة

Auditing Procedures and Testing

يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإجراءات لجمع أدلة الإثبات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية هي :- إجراءات التوصل إلي فهم الرقابة الداخلية ، اختبارات الرقابة ، الاختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية ، الاختبارات التفصيلية للأرصدة حيث يتم تنفيذ النوعين الأولين من الاختبارات لتخفيض مخاطر الرقابة المقدرة ، بينما تمثل الاختبارات الثلاثة الأخيرة كل الاختبارات الأساسية . ويتم استخدام الاختبارات الأساسية لتخفيض مخاطر

الاكتشاف المخططة . وتقع كافة إجراءات المراجعة في واحدة أو أكثر –أحياناً – من هذه الفئات الخمس .

١- إجراءات الرقابة الداخلية Procedures of Internal Control

يركز المراجع اهتمامه في هذه المرحلة من المراجعة على كل من تصميم وتنفيذ جوانب الرقابة الداخلية ، التوصل إلي الفهم وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم . ويوجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التي ترتبط بفهم المراجع للرقابة الداخلية هي :-

* تحديث وتقييم ممارسة المراجع السابقة مع الوحدة الاقتصادية .
* الاستفسار من أفراد العميل .
* قراءة كتيبات استخدام النظام السياسي لدى العميل .
* فحص المستندات والسجلات .
* ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية بالوحدة الاقتصادية .

٢- **اختبارات الرقابة** Tests of Controls

يتمثل الاستخدام الأساسي لفهم المراجع للرقابة الداخلية في تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، ومن أمثلة ذلك تقدير هدف الدقة للعمليات المالية للمبيعات في مستوى منخفض وتقدير هدف الوجود في مستوى متوسط . وعندما يعتقد المراجع أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية قد تمت صميمها على نحو فعال ، وعندما يكون من الكفاءة القيام بذلك ، سيقوم بتقدير خطر الرقابة الذي يعكس هذا التقييم ، وللتوصل لهذا التقدير للمخاطر ، مع ذلك ، يجب أن يكون مخاطر الرقابة المقدرة محدوداً بالمستوى الذي تدعمه الأدلة . ويطلق على الإجراءات التي يتم استخدامها للتوصل إلي هذه الأدلة اختبارات الرقابة .

يتم تنفيذ اختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية وتشمل هذه الاختبارات أنواع الإجراءات التالية :-

* الاستفسار من الأفراد الملائمين لدى العميل .
* فحص المستندات والسجلات والتقارير .
* ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة .
* إعادة تشغيل الإجراءات لدى العميل .

٣- الاختبارات الأساسية للعمليات

Substantive tests of Transaction

تمثل الاختبارات الأساسية إجراءات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية ويطلق على هذه الأخطاء أو المخالفات الأخطاء والمخالفات النقدية Monetary Errors or Irregularities وهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات. ويوجد ثلاث أنواع من الاختبارات الأساسية : الاختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية الاختبارات التفصيلية للأرصدة .

وتهدف الاختبارات الأساسية للعمليات في تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية . وعلى سبيل المثال ، يؤدي المراجع الاختبارات الأساسية للعمليات المالية لاختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت فعلاً وما إذا كانت العمليات المالية التي حدثت قد تم تسجيلها بدقة ، وتم تسجيلها في الفترة الزمنية الملائمة ، وتم تبويبها على نحو صحيح ، وتم تلخيصها وترحيلها إلي دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية على نحو صحيح . فإذا كان المراجع واثقاً من تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية على نحو صحيح وتم ترحيلها علي نحو صحيح يستطيع المراجع أن يثق في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام .

٤- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تشمل الإجراءات التحليلية المقارنات بين القيم المسجلة وتوقعات يتوصل إليها المراجع . وتتضمن عادة حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية بالسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها. وعلى سبيل المثال و يمكن للمراجع أن يقارن المبيعات أيضاً كل من النقدية المحصلة والمدينين في السنة الحالية بما يقابلها في السنوات السابقة .

ويوجد أربعة أغراض لأداء الإجراءات التحليلية هي : فهم مجال عمل العميل ، تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار ، الإشارة إلي وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية ، وتخفيض الاختبارات التفصيلية للمراجعة ، وتساعد هذه الأغراض ، وبصفة خاصة الفرضين الأخيرين ، المراجع في تقدير مدى اختبارات المراجعة الأخرى وإذا كانت الإجراءات التحليلية تشير إلي وجود تحريفات ، يجب إجراء فحص متعمق .

٥- الاختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام لحسابات قائمة الدخل والميزانية ، ولكنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالاختبارات التفصيلية للأرصدة بالميزانية . ومن أمثلة ذلك المصادقات عن أرصدة الدائنين . وتعد هذه اختبارات هامة لأنه عادة ما يتم الحصول على الأدلة من مصدر محايد عن العميل وبالتالي ، يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .

٣.٦ أسئلة وتطبيقات

- ٣.٦.١ أسئلة للمراجعة

٣,١ حدد الغرض الاجتماعي للمراجعة وكيف يرتبط ذلك الغرض مع افتراضات ومفاهيم المراجعة.

٣,٢ (a) اشرح باختصار ما المقصود بالفرض.

(b) حدد الفروض الأربعة للمراجعة.

٣,٣ عرف واشرح أهمية مفهوم الاستقلالية المرتبط بالمراجعة (يجب أن يشير ذلك التعريف إلى كلا من الاستقلالية في الحقيقة والاستقلالية في المظهر).

٣,٤ اشرح باختصار معنى وأهمية مفهوم الكفاية المرتبطة بالمراجعة.

٣,٥ اشرح باخصار معنى وأهمية مفهوم السلوك الأخلاقي للمراجعة.

٣,٦ اشرح باختصار معنى وأهمية مفهوم دليل الاثبات للمراجعة.

٣,٨ اشرح باختصار معنى وأهمية مفهوم مخاطر المراجعة في سياق المراجعة.

٣,٩ (a) ميز بين المخاطر القابلة للرقابة وغير القابلة للرقابة.

(b) اشرح باختصار مكونات المخاطر القابلة للرقابة والمخاطر غير القابلة للرقابة.

٣,١٠ اشرح باختصار معنى وأهمية مفاهيم العناية الواجبة ورقابة الجودة في سياق المراجعة.

- ٣.٦.٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-

(١) تطورت المراجعة خلال ١٦٠ سنة الأخيرة بطريقة أتسمت بأن عملية للغاية بالإضافة إلى هدف التأكيد على تفعيل الأسواق المالية عمومًا.

(٢) على الرغم من إعطاء اهتمام قليل لتطوير نظرية المراجعة مقارنة بنظرية المحاسبة إلا أن هناك عدة استثناءات ملحوظة.

(٣) يعتبر وجود نظرية للمراجعة أمرًا هامًا وجوهريًا.

(٤) يمكن تشكيل التسلسل الهرمي للإطار الفكري للمراجعة من ثلاثة طوابق ومكونات أساسية.

(٥) هناك هدف عام للمراجعة ولأغراض تحقيقه يتعين تحقيق عدة أهداف وسيطة تخدم كحلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها.

(٦) هناك عدة افتراضات أساسة لنظرية المراجعة تمثل الحقائق التي تشرح هدف المراجعة وممارساتها..

(٧) يمكن تصنيف المفاهيم الأساسية لنظرية المراجعة إلى أربعة مجموعات رئيسية.

(٨) اعتبرت الاستقلالية بمثابة حجر الزاوية للمراجعة – وهي بجانب أنها أحد فروض المراجعة فهي أيضًا مفهوم رئيسي أو خاصية تتسم بأنها حتمية.

(٩) من الضروري أن يكون المراجع مستقلاً في الحقيقة أو في المظهر.

(١٠) حتى يكون أداء المراجعة ذو مصداقية وأن يكون قابل للاعتماد عليه من قبل مستخدمي القوائم المالية فإن المراجعين يتعين أن يمتلكوا الكفاية الضرورية.

(١١) هناك عديد من الاعتبارات التي يتعين مراعاتها حتى يتم التقرير على حصول المراجعين على الكفاية الفنية الأساسية.

(١٢) بجانب كفاية المراجعين وحيادهم يتعين التزامهم بالسلوك الأخلاقي لتأثيره الكبير على مصداقية عملهم.

(١٣) ينبغي على المراجعين الحصول على دليل إثبات مراجعة كاف وملائم للتوصل إلى استنتاجات معقولة يمكن بناء عليها تكوين رأي المراجعة.

(١٤) هناك علاقة مباشرة بين اختبارات وإجراءات المراجعة وأدلة الإثبات ورأي المراجع.

(١٥) يتطلب الأمر فهم مصطلح الأهمية النسبية في المراجعة في سياق ومن منظور مستخدمي القوائم المالية.

(١٦) أن تقييم ما هو ذو أهمية نسبية مسألة تخضع للحكم الشخصي ولا يقتصر فقط على كمية أو حجم البند أو الخطأ.

(١٧) يتكافئ مفهوم مخاطر المراجعة مع مفهوم مخاطر بيتا.

(١٨) تتضمن مخاطر المراجعة عدة مكونات رئيسية.

(١٩) تستق المخاطر الكامنة عادة من ثلاثة مصادر أساسية.

(٢٠) عادة ما تشتق مخاطر الاكتشاف من مكونين أساسيين.

(٢١) عادة ما يتخلل مفهوم الحكم المهني الشخصي أو الذاتي كافة مراحل عملية المراجعة.

(٢٢) يعبر مفهوم التقرير بوضوح عن المفهوم الذي يرتبط بقلب وظيفة المراجعة والمنتج الرئيسي الذي تقدمه للمستخدمين.

(٢٣) حتى تكون تقارير المراجعة فعالة يتعين الوفاء بمعيارين أساسيين هما الكفاية والاتصال.

(٢٤) ألفت أحكام المحاكم الضوء على أهمية وخصائص مفهوم العناية الواجبة.

(٢٥) لقد اهتمت مهنة المراجعة بقضية التأكد من وجود جودة مرتفعة لعملية المراجعة بطريقتين رئيسيتين.

(٢٦) تمثل معايير المراجعة أنماط وأطر عامة لا تكفي لتوفير إرشادات تفصيلية شاملة للمراجعين.

(٢٧) تم إصدار عدة معايير للتصديق على نحو مواز لمعايير المراجعة المتعارف عليها لتمكين الممارسين من تطبيقها على عمليات إبداء الرأي المختلفة.

(٢٨) يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإجراءات والاختبارات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية.

الفصل الرابع

التهديدات إلي استقلالية المراجعين وآليات الوقاية والحماية

Threats to and Preservation of Auditors Independence

٤,١ طبيعة وأهمية أستقلالية المراجعين فى الحقيقة وفى المظهر .

٤,٢ التهديدات التى قد تحد أو تضعف من أستقلالية المراجعين .

٤,٣ آليات حماية أستقلالية المراجعين من تهديدات العملاء .

٤,٤ آليات حماية أستقلالية المراجعين عند الإرتباط بمصالح مالية من عميل المراجعة .

٤,٥ آليات حماية أستقلالية المراجعين فى ظل وجود علاقة شخصية وتجارية مع عميل المراجعة .

٤,٦ آليات حماية أستقلالية المراجعين فى ظل وجود معاملة تمييزيه من عميل المراجعة .

٤,٧ آليات حماية أستقلالية المراجعة عند تقديم خدمات التفاضى لعميل المراجعة

٤,٨ آليات حماية أستقلالية المراجعين فى ظل الاعتماد المفرط على دخل الاتعاب من عميل المراجعة .

٤,٩ آليات حماية أستقلالية المراجعين عند تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عميل المراجعة .

٤,١٠ الآليات المقترحة الأخرى لتقوية أستقلالية المراجعين .

٤,١١ التدوير الإلزامى للمراجعين .

٤,١٢ تطوير دور لجان المراجعة فى دعم أستقلالية المراجعين .

٤,١٣ أسئلة وتطبيقات .

٤.١ طبيعة وأهمية أستقلالية المراجعين فى الحقيقة وفى المظهر

The Nature and Importance of Auditor's Independence In Fact and In Appearance

كما ذكر في الفصل الثالث فأن المراجعين يجب أن يكونوا مستقلين عن عملاء المراجعة وإدارات الشركات - عملاء المراجعة بالإضافة إلى تأثيرات أخري قد تضعف من موضوعيتهم وعدم تحيزهم ، وتعتبر ذلك الاستقلالية ذات أهمية قصوي لوظيفة المراجعة . فإذا لم يتم إدراك أن المراجعين مستقلين عن هؤلاء الذين يستخدمون ويعتمدون علي القوائم المالية المراجعة فأن رايهم عن تلك القوائم المالية سوف ينقصها المصداقية. ولذلك فأن المراجعة سوف تكون ذات قيمة قليلة (أو قد لا يكون لها قيمة علي وجه الاطلاق).

فالاستقلال أو الحياد فى المراجعةأو خدمات التأكد يعنى وجود وجهة نظر غير متحيزه عند أداءعملية المراجعة أو خدمة التأكد أو أداء الاختبارات وتقييم النتائج وأصدار تقرير المراجعة . فإذا كان هناك أدراك بأن المراجع كان مدافعاً عن العميل من ثم فأنه لن يكون مستقلاً أو حيادياً فى نظر الغير على سبيل المثال المسئولين بالبنوك .

عموماً يتعين النظر إلى الاستقلال أو الحياد على أنه أهم الخصائص التى يجب أن تتوافر فى المراجع على وجه الأطلاق ، بل هو حجز الزاوية فى المراجعة ويرجع السبب فى حتمية المراجعة وأهميتها وزيادة الطلب عليها أن نشأة مهنة المراجعة كانت أستجابة أو تلبية للحاجة إلى الفحص المستقل والحيادى للبيانات المالية ، فتلك البيانات عادة مايقوم بإعدادها إدارة الشركة (عن طريق الإدارة المالية بالمنشأة بالإضافة إلى العاملين عند مستويات المسئولية الخاصة بتلك المنشآت) وهو مايطلق عليهم معدى **Preparers** المعلومات المالية ، وقد يكون لهؤلاء المعدين أهدافهم التشغيلية الخاصة والتى

غالبـاً مـاتختلف عـن أهـدافى مسـتخدمى **Users** تلـك المعلومـات الماليـة ، فكـل طرف يضع أهمية جوهرية لتعظيم مصـالحه الخاصـة ، وبالتـالى فـأن مسـتخدمى تلـك المعلومـات يسـعون للبحـث عـن تلـك البيانـات التـى تسـاعدهم علـى أتخـاذ قـرارات تعظـيم ثـرواتهم ، فـى حـين أن مـوردى ومقـدمى تلـك المعلومــات يحرصـون علـى تـوفير تلـك المعلومـات الماليـة التـى مـن شـأنها تحسـين صـورة المنشأه التى يعملون بها ومن ثم تعظيم المكافآت التى يحصـلون عليهـا ، ومـن هنـا تؤدى تلك التحفيرات والدوافع إلى وجود قدر من التحيز الشخصـى عند أعداد تلك المعلومات لدرجة قد تصل إلى وجود تلاعب بها ولذلك يتعين القيام بفحص حيادى **Independent Verification** عـن طريـق طـرف خـارجى مسـتقل يطلـق عليـه المراجع الخارجى **External Auditor** حيث لا يمكن الاعتماد على تلك المعلومات الماليـة عنـدما تكـون غيـر مراجعـة للحـد مـن أى تعـارض فـى المصـالح والاهـداف **Conflict of Interests** بين المعدين والمستخدمين ، أو لمنع أو أكتشاف أى أخطاء أو غش فى تسجيل تلك المعلومات أو التقرير عنها للمستخدمين .

فلاشـك أنـه حتـى يطمـئن أى مسـتخدم خـارجى لتلـك المعلومـات الماليـة علـى صدقها وأكتمالها أو اتساقها يتعين أن تكون هذه المعلومـات مدققه ، وحيـث أنـه مـن غير العملى قيام هؤلاء المستخدمين بفحص ومراجعة تلك البيانـات شخصـياً بسـبب عـدم تـوافر الوقـت أو المهـارات الكافيـة للقيـام بتلـك المهمـة كـان مـن الضـرورى تفويض تلـك المهمـة لأحـد الأطـراف الخارجيـة - المراجـع – الـذى يتمتـع بالكفايـة والحياد والاستقلال الكافى لفحص تلك المعلومات المالية وأبداء رأيه الفنى فى مـدى أمكانية الاعتماد عليها ، وبالتالى يمكن أضفاء المصداقية عليها .

وقـد تـم التأكيـد علـى جوهريـة الحيـاد والاسـتقلالية فـى كـل مـن معـايير المراجعـة المتعـارف عليهـا وقواعـد أداب سـلوك المهنـة ومعـايير الرقابـة علـى جودة أداء مكاتب المحاسبة سوء على النطاق المحلى أو الاقليمى أو الدولـى .

إذن فالاستقلال يمثل حجر الأساس لمهنة المراجعة أو المحاسبة العامة ، لذا يتعين تأكيد ذلك الاستقلال فى برامج تدريب المراجعين وكذلك عند الاشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة ، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجع (كمنتج مادى أو أساسى للمراجعة) أنما يعتمد على كونه يتضمن راى غير متحيز عن المعلومات الاساسية . فراى المراجع لا يكون له رأى قيمة سواء أجتماعياً أو أقتصادياً إذا كان المراجع غير مستقلاً وحيادياً عن عميله .

ويعتبر أستقلال المراجع من الاهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التى يعتمد عليها الأطار الفكرى النظرى للمراجعة ، كما أنه ينتج من فرضين أساسيين من فروض المراجعة هما :-

a- لا يوجد بالضرورة تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل .

b- يمارس المراجع مهمته كمراجع فقط على وجه التحديد .

وبالطبع فأن الفرض الأول أنما يعنى أن يكون هناك أحتمال بوجود تعارض فى المصالح بين الإدارة والمعدين للقوائم المالية التى تمثل موضوع أهتمام المراجع فأنه من الضرروى أن يتوافر للشخص الذى يفحص تلك القوائم ويراجعها قدر كافى من الاستقلاليه بحيث لايكون له علاقه أو مصلحة مع الإدارة أو المنشأه موضوع المراجعة يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم غير المعدة بشكل صادق وعادل .

أما بالفرض الثانى فأنه يعنى أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (خدمات الأستشارات الإدارية أو خدمات الضرائب أو خدمات المحاسبة..) فأنها يجب أن تأخذ دوراً ثانوياً فى الاهمية بالنسبة لمسئولية المراجعة ، فالمراجع يجب أن يكون فى سلوكه أو فى مظهره – ذلك الشخص الذى يمارس مسئولية المراجعة سواء فى مرحلة برنامج المراجعة ، أو جمع أدلة أثبات المراجعة أو أصدار تقرير المراجعة .

وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل بما فى ذلك المراجعين الداخليين – قد يساعدون المراجع فى جمع أدلة الأثبات ، فأن أى مهمة من مهام المراجعة يجب الا تترك أو تفوض للغير دون تحقق لاسيما تلك التى تتطلب ممارسة حكم وتقرير مهنى .

من هنا يمكن القول بأن استقلالية المراجع عن المنشأة يمثل أهم المتطلبات الخاصة بإحتفاظ الجمهور بثقته في إمكانية الاعتماد على تقرير المراجعة ، فالاستقلاليه تضيف المصداقية على تقرير المراجعة الذي يعتمد عليه كافة المستخدمين ، ولا شك أن فوائد الاحتفاظ باستقلالية المراجعين تمتد لتعزيز الكفاية الشاملة لأسواق رأس المال.

ويتطلب أستقلال المراجعين أن يكون أستقلالاً فى الحقيقة والمظهر **Independence in Fact (Or mind) and Appearance** أى أنه يجب أن يكون مستقلا شكلا وموضوعاً ، فليس ضرورياً أن يحافظ المراجع على أتجاه الاستقلال عند الاضطلاع بمسئولياته فقط ، وأنما من المهم أيضاً أن يثق مستخدموا القوائم المالية فى توافر ذلك الاستقلال .

ويحدث الاستقلال فى الواقع أو الحقيقة أو فى الجوهر عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على أتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة فى كافة مراحلها .

اى أن الاستقلال فى الحقيقة يمثل الامانه الفكرية أو العقلية أو حالة من صفاء الذهن الذى تسمح للمراجع بإبداء رايه دون أى ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصى له وتسمح له بالعمل بنزاهه وموضوعية وممارسة الشك المهنى .

بينما يحدث الاستقلال فى المظهر من خلال تفسيرات ومدارك الاخرين لذلك الاستقلال ، وهذا ينتج من أعتقاد الاخرين بأن المراجع يبدو لهم مستقلاً ولهذا فأن المراجع يجب أن يكون متحرراً من أية إلتزامات أومصالح مع العميل

أو أدارته أو ملاك المنشأه فالاستقلال من حيث الشكل يعنى الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التى قد يستخلص منها طرف خارجى – موضوعى وعلى درايه بكل المعلومات ذات العلاقة أنه قد تم التأثير على النزاهة والموضوعية و الشك المهنى للمراجع أو مؤسسة المراجعة أو أعضاء فريق عمل المراجعة .

فأذا ما كان المراجع مستقلاً فى الواقع ولكن يعتقد المستخدمون عكس هذا نتيجة تملك المراجع بعض الاسهم بشركة العميل ، أو بسبب دفاع المراجع عن العميل فأن قيمة المراجعة سوف تتناقص للحد الذى يمكن معه فقد قيمتها تماماً إذا ما تم أضعاف تلك الاستقلالية وأحتفاؤها .

من هنا فقد تضمنت معايير المراجعة ودليل الممارسات المهنية أو قواعد أداب وسلوك المهنة بالإضافة إلى معايير رقابه الجودة أهمية المحافظة على هذا الاستقلال سواء فى الحقيقة أو فى المظهر على أعتبار أن ذلك يعد متطلب ضمنى وصريح . ومع ذلك ففى الواقع العملى فأن ذلك الاستقلال قد يكون من الصعوبه بمكان تحقيقه وقد يكون من السهل الحد منه وأضعافه فقد يفهم من مصطلح الاستقلال أو الحياد فى حد ذاته أن يتجرد المراجع المزاول للحكم الشخصى عن كل المنافع الاقتصادية أو المالية أو أية علاقات أخرى ، وبالطبع فأن هذا غير واقعى حيث أن كل فرد فى المجتمع له علاقات ترتبط بالأطراف الأخرى ، لذلك يجب تقييم مدى جوهرية تلك المنافع الاقتصاية أو المالية أو العلاقات الأخرى وذلك فى ضوء ما قد يعتقد طرف خارجى موضوعى وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بأنه غير مقبول ، لذلك فمن الاهمية القصوى مناقشة التهديدات الموجهة إلى أستقلال المراجع والخطوات التى يتعين أخذها أو أقتراح تبنيها بهدف الوقاية منها وبالتالى تقوية وتعزيز أستقلال وحياد المراجعين .

لأهمية احتفاظ المراجعين باستقلاليتهم عن عميل المراجعة فقد أقر القانون الأمريكي**Sarbanes -Oxley** في عام ٢٠٠٢ متطلبات محددة يتعين أن تلتزم بها منشآت المراجعة لاسيما تلك التي تقوم بمراجعة الشركات العامة المسجلة بالبورصة ، ويقوم مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة (**PCAOB**) بتفسير ومراقبة الالتزام بتلك المتطلبات ، يوضح الشكل رقم (٤،١) قائمة متطلبات الاستقلالية في ذلك القانون .

وقد ناقش دليل الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القسم رقم (٨) الاستقلالية عند أداء خدمات التأكد في ضوء مدخل يتأسس على المبادئ **Principles Based (Conceptual)Approach** . وتعتقد لجنة الأخلاقيات بالاتحاد الدولي للمحاسبين بشدة أن وجود مبادئ ذات جودة مرتفعة تتأسس على مدخل مرتبط بالاستقلالية سوف يخدم بشكل أفضل مصلحة الجمهور عن طريق استنباط تقييم مدروس بعناية لاستقلالية المراجع في ظل الظروف الخاصة المحيطة بكل أرتباط . ومع ذلك فقد وفر الدليل إرشاد ذو صلة وتفسيرات هامة أيضاً . وقد ناقش قسم الاستقلالية تطبيق المدخل الفكري على مواقف خاصة على سبيل المثال المصلحة المالية القروض والأتعاب بالإضافة إلي العوامل الأخرى التي يوضحها الشكل رقم (٤،٢) .

شكل إيضاحي رقم (٤٠١)

الاستقلالية في قانون Sarbanes– Oxley

استقلالية المراجع

٢٠١ - See	الخدمات خارج نطاق مزاولة المراجعة
٢٠٢ - See	متطلبات الموافقة المسبقة .
٢٠٣- See	تدوير شريك المراجعة .
٢٠٤ - See	تقارير المراجعين إلي لجنة المراجعة .
٢٠٥ - See	تعديلات التوافق والتطابق .
٢٠٦ - See	تعارض المصالح .
٢٠٧ - See	دراسة التدوير الإلزامي لمكاتب المحاسبة العامة المسجلة.
٢٠٨ - See	سلطة اللجنة .
٢٠٩ - See	الاعتبارات عن طريق السلطات التنظيمية الملائم للولاية

تتضمن خدمات بخلاف المراجعة المحظورة والمتزامنة مع المراجعة
Prohibited non – Audit Services Contemporaneously with the Audit

١- إمساك الحسابات أو الخدمات الأخرى ذات الصلة بسجلات محاسبية أو قوائم مالية لعميل المراجعة .

٢- تقييم وتطبيق نظم معلومات محاسبية .

٣- خدمات تقيم وتقدير ، وأداء عادلة أو المشاركة في تقارير من نوع معين.

٤- خدمات دكتواريه .

٥- خدمات المراجعة الداخلية بالاستعانة خدمات مكتب المراجعة .

٦- وظائف إدارية أو الموارد البشرية .

٧- خـدمات السمسـرة والوكالـة وبنـاء الاسـتثمار أو خـدمات بطريقـة الاستثمار.

٨- خدمات قانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة .

٩- أي خدمات أخرى يقوم مجلس الإدارة بتحديدها تعتبر غير شرعية أو محظورة عن طريق اللوائح .

ينص الدليل على أن المبادئ الأخلاقية تصف في مصلحة الجمهور ولذلك فقد تطلب ذلك الدليل الأخلاقي من أعضاء فريق خدمات التأكد والمنشآت حينما يكون ذلك واجب التطبيق ومنشآت شبكات العمل **Network Firms** أن يكون مستقلين عن عملاء خدمات التأكد .

أن الاستقلالية في المراجعة تعني وجود موقف معين يتضمن إبداء وجهة نظر غير متحيزة عند أداء اختبارات المراجعة وتحليل النتائج وإبداء الرأي أوالتصديق عليها في تقرير المراجعة .

شكل إيضاحي رقم (٤٠٢)

تطبيق الأخلاقيات على مواقف خاصة

الموضوع والفقرة واجبة التطبيق في دليل الأخلاقيات للمحاسبين المهتمين

الموضوع	الفقرة
*المصالح المالية	٨,١٠٢
- البنود الواجبة التطبيق على كافة عملاء التأكد .	٨,١٠٤
- البنود واجبة التطبيق على عملاء المراجعة .	٨,١١١
- البنود واجبة التطبيق على عميل بخلاف خدمات التأكد.	٨,١٢٠
* القروض والضمانات	٨,١٢٤
*علاقات المنشأة المغلقة مع عملاء التأكد .	٨,١٣٠
* العلاقات الأسرية والشخصية .	٨,١٣٣
* التوظيف مع عملاء التأكد .	٨,١٤٠
*الخدمات الحديثة مع عملاء التأكد .	٨,١٤٣

⎈التقاضي الفعلي أو التهديد بالتقاضي .	٨,٢١١

٤.٢ التهديدات التي قد تحد أو تضعف من استقلالية المراجعين

Threats that may Compromise Auditor's Independence

لسنوات عديدة طرح السياسيون (علي سبيل المثال رجل الكونجرس **Dingell** في الولايات المتحدة الأمريكية بالاضافة إلي **Austin Mitchell** في المملكة المتحدة) والمنظمون (علي سبيل المثال غرفة التجارة والصناعة في المملكة المتحدة بالاضافة إلي هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة) بالاضافة إلي عديد من المعلقين على سبيل المثال **Brilof, Mitchell and Sikka,** التساؤلات المتعلقة بقدرة المراجعين علي الاحتفاظ باستقلاليتهم عن عملاء المراجعة . حيث لاحظوا أن المراجعين يتم تعيينهم وعزلهم ودفع أتعابهم عن طريق مجالس إدارات هؤلاء العملاء الذين يعملون بشكل وثيق معهم عند قيامهم باداء عمليات مراجعتهم ، وكنتيجة لذلك فبعد عدد من سنوات العمل كمراجعين للعميل فانهم يصبحون ذو آلفة جدا معهم ، علاوة علي ذلك فأن المراجعين يرتبطون بشكل متكرر بادارات عميل المراجعة لتقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة بالإضافة إلي عملية المراجعة.

وأثناء التسعينيات أصبحت هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية علي وجه الخصوص مهتمه جدا بقضية الاضعاف المحتمل لاستقلالية المراجعين كنتيجة لتقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة . علي سبيل المثال فأن **Leavitt** الرئيس السابق للهيئة قد لاحظ الأتي:

" يمكنني تبين وجود كثير من الدعاية لمنشآت المحاسبة الكبيرة ، ويبدو أنها دائما ما تمجد عن طريق المغالاة في مهاراتها بتكنولوجيا المعلومات وقدراتها علي تمويل الشركات وآلياتها المختلفة للتخطيط المالي، إلا أننى نادرا ما رأيت إعلان يحمل رسالة للجمهور وعملاء تلك المنشآت عن الولع والشغف بالتعايش بالاحتفاظ

بالتزامهم العام بقدسية عدم انتهاك الارقام عن طريق الإشارة المطلقة إلي الصالح العام ".

أن المراجعون الذين يقدمون أيضا خدمات استشارية لعملاء المراجعة يجب الأن أن يخدمون سيدين هما الالتزام العام تجاه المساهمين والمسئوليه المهنية تجاه الإدارة ، وعندما يدخل هذين الاثنين في تعارض فأن المراجعة المستقلة يتم تخفيضها والتقليل منها عن طريق مزيد من المشروعات الاستشارية المربحة والتي غالبا ما تحد وتضعف من تلك الاستقلالية وتعرضها للشبهات.

وبينما ركزت هيئات الرقابةعلى تنظيم تداول الأوراق المالية سواء الامريكية أو الانجليزية بصفة رئيسية عن التقديم المتزايد للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة ، إلا أن هناك عديد من الظروف والحالات المختلفة – مجتمعه أو منفصله – التى قد تكون لها تأثير عند دراسة مدى الاستقلالية ، ولذلك فأنه لا يمكن حصر وتحديد كافة تلك الحالات والظروف التى يمكن أن تشكل تهديداً للاستقلالية وتحديد الأسلوب المناسب لمواجهتها والحد من أثرها .

ورغما عن ذلك فقد حدد ميثاق الاخلاقيات المهنية خمسة تهديدات واسعة تواجه أستقلالية المراجعين يوضحها الشكل البياني رقم (٤,٣) وهي تتمثل على وجه التحديد فيما يلى[1] :-

(١) تهديد المصلحة الشخصية للمراجع Self –Interest Threat

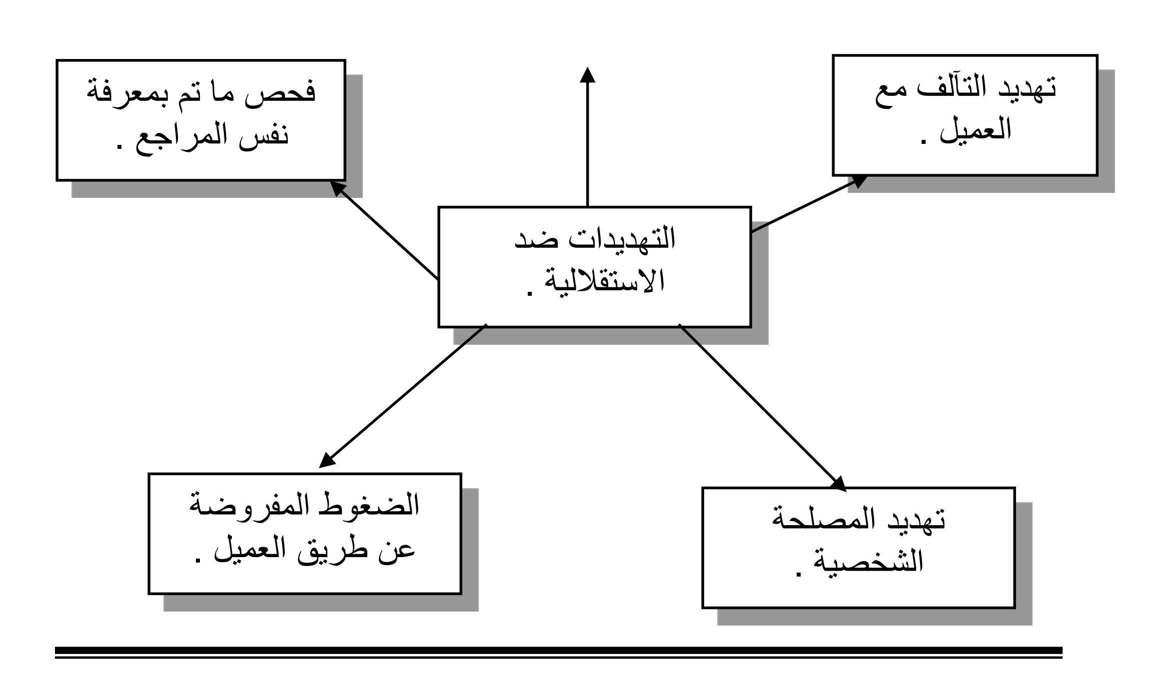
[1] أصدر ميثاق الاخلاقيات المهنية Code of Ethics عن طريق الاتحاد الدولى للمحاسبين ، وقد تم تنفيذه أعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠٠٦ .

وينشأ ذلك التهديد الموجه إلى أستقلالية المراجع من وجود تعارض فى المصلحة المالية **(Financial Interests)** أو غيرها من المصالح الشخصية للمراجع أو لأحد أفراد عائلته المقربين .

تمنع القاعدة رقم ١٠١ من قواعد السلوك المهني الأمريكية المراجعين العاملين في مجال المحاسبة العامة من امتلاك الأسهم أو أية استثمارات مباشرة أخرى لدى العملاء الذين يقومون بالمراجعة لديهم ، للضرر المحتمل الذي يمكن أن يصيب الحياد الفعلي للمراجعة ، ومما يؤثر على نظرة المستخدمين لحياد المراجع ، وأيضاً لا يجب أن يكون لدى المراجع أية استثمارات غير مباشرة مثل امتلاك جد المراجع لأسهم في شركة العميل وذلك إذا كانت قيمة هذه الأسهم كبيرة . وهناك ثلاث جوانب هامة لها علاقة بالاستقلال وامتلاك الأسهم

شكل إيضاحي رقم (٤،٣)

تحديد التهديدات المحتملة لاستقلالية المراجعين



الشركاء أو حملة الأسهم مقابل غير الشركاء أو غير حملة الأسهم

يجب تطبيق تلك القاعدة على كافة الشركات وحملة الأسهم بكافة عملاء منشأة المحاسبة . وتطبق القاعدة على غير الشركاء أو غير حملة الأسهم فقط عندما يشتركون في عملية المراجعة أو عندما يتم تنفيذ عملية المراجعة بواسطة مراجعين يعملون في نفس المكتب الذين يعملون فيه . وكمثال ، قد لا يمتلك مراجع مبتدئ في إحدى منشآت المحاسبة القومية أسهماً في الشركة المساهمة الخاصة بالعميل ، ولا يعد ذلك انتهاكاً لتلك القاعدة إذا لم يشارك هذا المراجع أبداً في عملية المراجعة ولكن عندما يصبح هذا المراجع شريكاً ، يجب عليه التخلص من هذه الأسهم . أو أن تتوقف منشأة المحاسبة عن التعامل مع الشركة المساهمة في عمليات المراجعة .

ولا تسمح بعض منشآت المحاسبة بإمتلاك أي مراجع مبتدئ أسهماً لدى العميل بغض النظر عما إذا كان المكتب يقدم خدمة المراجعة للعميل أم لا . وبالتالي وضعت هذه المنشأة متطلبات تجاوز الحد الأدنى من قواعد السلوك .

المصالح المالية المباشرة مقابل المصالح المالية غير المباشرة

تعبر الملكية المباشرة عن امتلاك أسهم أو أية حقوق أخرى بواسطة الأعضاء أو أقاربهن من الدرجات الوثيقة . وكمثال ، إذا اشترك شريك أو زوجة شريك بشكل تضامني في إحدى الشركات ، سيتم وفقاً لتلك القاعدة منع منشأة المحاسبة من التعبير عن إبداء الرأي في القوائم المالية لهذه الشركة .

وينظر إلي الملكية غير المباشرة في حالة وجود علاقة ملكية وثيقة غير مباشرة بين المراجع والعميل ويحدث ذلك مثلاً إذا قامت منشأة المحاسبة بمراجعة أحد صناديق التمويل التبادلي يمتلك أسهم ، ويمتلك أحد الشركاء في منشأة المحاسبة أيضاً عدداً من هذه الأسهم .

ويمكن عرض مثال آخر ، يتمثل في حالة امتلاك والد المراجع لأسهم في الشركة محل المراجعة .

الأهمية في مقابل عدم الأهمية

تؤثر الأهمية النسبية فقط في حالة الملكية غير المباشرة عند تحديد ما إذا كان هناك انتهاك لتلك القاعدة . ويجب أخذ الأهمية في الاعتبار في ضوء ثروة ودخل العضو .

مسألة المصالح المالية المرتبطة Related Financial Interest Issues

تتعامل العديد من تفسيرات القاعدة ١٠١ مع جوانب محددة من العلاقات المالية بين العاملين في منشأة المحاسبة والعملاء .

الممارس السابق Former Practitioner

في معظم الحالات تسمح التفسيرات للشريك أو المساهم السابق الذي ترك منشأة المحاسبة بسبب التقاعد أو بيع ما يمتلكه من استثمارات بتكوين علاقات مع عملاء المنشأة في الإطار الذي كان يمثل انتهاكاً لتلك القاعدة دون أن يؤثر ذلك في حياد منشأة المحاسبة . وسيحدث انتهاك من جانب منشأة المحاسبة إذا كان الشريك السابق مشاركاً في الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بشكل أو بآخر أو أثر على اعتقاد بعض الأفراد باستمراره في العمل على نحو فعال لدى منشأة المحاسبة .

إجراءات الإقراض العادية

يحظر عقد القروض بين منشأة المحاسبة أو أحد الأعضاء بها وعميل مراجعة لأن ذلك يعد علاقة مالية . ويوجد العديد من الاستثناءات لتلك القاعدة ، على سبيل المثال قروض السيارات ، القروض المضمونة بالودائع النقدية في نفس المنشأة المالية . ومن المقبول أيضاً قبول منشأة مالية كعميل حتى إذا كان

للأعضاء العاملين في منشأة المحاسبة رهونات منزلية بها ، وقروض أخرى بضمان كامل وقروض غير هامة في المنشأة المالية .

المصالح المالية لذوى القربى

يتم معاملة المصالح المالية للزوجة ، الأطفال القصر ، أو الأقرباء الذين يتم اعالتهم من قبل العضو كما لو كانت المصالح المالية للعضو نفسه .

وعموماً من أمثلة الحالات قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمراجع ما يلى على سبيل المثال وليس الحصر :

- وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الأشتراك مع العميل فى مصلحة جوهرية غير مباشرة .
- الأعتماد بصورة غير مناسبة **Undue Dependence** على إجمالي الأتعاب من عميل واحد.
- وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل .
- القلق الناتج عن أمكانية فقدان العميل .
- أحتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل .
- ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة أو ما يعرف بالأتعاب الشرطية **Contingent Fees** وتنص القاعدة ٣٠٢ بعنوان الأتعاب المشروطة بأنه يجب على العضو الممارس العام ألا يقوم بالآتي :-

(١) يؤدي العمل وفقاً لأتعاب مشروطة أو أن يحصل على الأتعاب المشروطة من عميل خلال أداء العضو أو المنشأة التي يعمل العضو فيها :

(a) لإجراءات مراجعة أو فحص القوائم المالية .

(b) لخطوات إعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو ، أو قد يتوقع على نحو معقول ، قيام طرف ثالث باستخدام القائمة المالية مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد .

(c) فحص القوائم المالية المتوقعة .

أو (٢) إعداد أو تعديل إقرار ضريبة أو إدعاء باستعادة مبلغ تم سداده من الضريبة مقابل الحصول على أتعاب مشروطة من أي عميل .

ينطبق التحريم في رقم (١) السابق ذكره خلال الفترة التي يكون فيها للعضو أو لمنشأة العضو المحاسبية تعاقداً بالخدمات السابق ذكرها وفي الفترة التي تغطيها القوائم المالية التاريخية في نفس الخدمات المشار إليها سابقاً .

وفيما عدا ما ورد في الفقرة السابقة ، تعد أتعاب مشروطة كل الأتعاب التي يتم تحديدها عند أداء أي خدمة تتوافق مع التدريبات التي يتم فيها عدم تحديد أتعاب إلا في حالة تحقيق نتائج معينة ، أو تكون فيها قيمة الأتعاب متوقفة علي نتائج الخدمات المقدمة . وفيما يتعلق بهذه القاعدة فقط ، لا يتم النظر إلي الأتعاب على أنها أتعاب مشروطة تلك الأتعاب التي تحددها المحاكم أو السلطات العامة أو ما يخص الأمور الضريبية إذا تم تحديد وفقاً لدعاوى قضائية أو من خلال ما تراه هيئات حكومية .

وقد تتوقف الأتعاب على سبيل المثال على درجة تفقد الخدمة المقدمة .

- وجود قرض أو ضمان مقدم من أو ممنوح إلى العميل أو أى مدير أو مسئول لديه .

(٢) تهديد فحص تم أعداده بمعرفة نفس المراجع

The Self – Review Threat

ينشأ ذلك التهديد نتيجة صعوبة أحتفاظ المراجع بموضوعيته في المواقف التي خلالها يتعين أن يتم أختبارأو أعادة تقييم أحد الأحكام السابقة التى صدرت عن ذلك المراجع فى المراجعة السابقة أو عند أداءه خدمات أخرى بخلاف المراجعة بهدف التوصل إلى أستنتاجات المراجع فى تقرير المراجعة.

ومن أمثلة الحالات التى تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن مراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع على سبيل المثال وليس الحصر مايلى :-

- أكتشاف خطأ هام أثناء إعادة تقييم أعمل المحاسب المهنى المزاول .

- إعداد البيانات الأساسية التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية أو إعداد سجلات أخرى تكون هى نفسها موضوع عملية الخدمة المهنية المؤداه .

- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكد قد التحق حالياً كمدير أو مسئول لدى عميل خدمة التأكد أو أنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة .

- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكد قد التحق حالياً كموظف لدى عميل خدمة التأكد فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهرى على موضوع عملية التأكد ، أو أنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة .

- القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد .

(٣) تهديد الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير

The Advocacy Threat

وهو يمثل تهديد ضد موضوعيه المراجع نتيجة مساندة المراجع العميل فى موقفه أو رأية لدرجة تؤثر على موضوعيته .

فذلك التهديد يؤثر على موضوعية المراجع نتيجة كون المراجع مدافع عن مصالح وموقف العميل أمام الغير .

ومن أمثلة الحالات التى تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير مايلى على سبيل المثال وليس الحصر :

- الترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة عندما تكون هذه الشركة عميل مراجعة للقوائم المالية .

- القيام بدور المحامى نيابة عن عميل التأكد فى القضايا وحل المنازعات مع الغير .

(٤) تهديد التآلف غير المهنى مع العميل The Familiarity Threat

وهو يمثل تهديد ينشأ فى حالة وجود علاقة وثيقة بين المراجع والعميل بحيث يتعاطف بشدة مع مصالح العميل ويجعله متأثر بشكل مبالغ فيه بشخصية ونوعية مديري هذا العميل ، ومن هنا يتم التعاطف بشكل فعال فيه مع مصالح ذلك العميل ، وقد يشار إلى ذلك أيضاً بتهديد الثقة **The Trust Threat** حيث قد يصبح المراجع محل ثقة تماماً من ممثلى إدارة العميل ومن ثم لا يكون المراجع صارم أو لا يمارس الشك المهنى عند إجراء عملية المراجعة .

وكأمثلة على الحالات التى تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهنى مع العميل ما يلى على سبيل المثال وليس الحصر :

- عندما يكون لأحد أعضاء الفريق خدمة المراجعة والتأكد واحداً من أفراد عائلتة المقربين يعمل كمدير أو مسئولاً لدى العميل .
- عندما يكون لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظف لدى العميل فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهرى بشأن موضوع المهمة .
- وجود شريك سابق بمنشأة المراجعة يعمل مديراً مسئولاً لدى العميل أو يعمل موظفاً لديه فى موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهرى على موضوع المهمة .
- قبول هدايا أو محاباة من عميل مالم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية .
- أرتباط المسئولين عن فريق العمل لفترة طويلة بالعميل .

□

(٥) تهديد الضغوط التيىيفرضها العميل على المراجع

The Intimidation Threat

ويحدث ذلك التهديد عندما يمنع المراجع من التصرف بموضوعية نتيجة وجود تهديدات فعلية أو متوقعة من العميل ، حيث قد يتم أكراه المراجع عن طريق التهديد أو أى وسيلة أخرى للضغط من قبل أعضاء مجلس إدارة العميل أو أحد مديريه أو أى طرف أخر لدى العميل .

ومن الأمثلة عن الحالات التى تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الضغوط التى يفرضها العميل على المحاسب المهنى المزاول مايلى على سبيل المثال وليس الحصر :

- التهديد بأستبداله أو الأستغناء عنه .
- التهديد بمقاضاته .
- ممارسة ضغوط عليه لتقليل نطاق العميل بغرض خفض الأتعاب .

بالاضافة إلي الاعتراف بتلك المواقف العامة التي قد تعرض استقلالية المراجع للخطر. فإن المرشد لايضاح الاخلاقيات المهنية قد حدد ظروف أكثر تحديدا خلالها قد يجد المراجع أنه من الصعوبة أن يتم الاحتفاظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز، ويتضمن ذلك المواقف التي عندها يكون المراجع:

(a) لدية بعض الارتباط المالي مع عميل المراجعة كأحد المساهمين أو أحد حملة السندات أو الدائنين.

(b) قد شارك (أو خطط للمشاركة) في أمور العميل في عمل بخلاف ذلك الذي يقوم المراجع بأدائه (علي سبيل المثال كأحد المديرين أو الاستشاريين للعميل).

(c) له مصلحة عمل مشتركة مع عميل المراجعة أو مع أحد المسئولين أو العاملين الرئيسيين للعميل.

(d) يتلقـي معاملـة مميـزة مـن العميـل فـي شـكل الحصـول عل منتجـات أو خدمات أو ضيافة.

(e) تورط بالفعل أو من المحتمل ان يتورط في دعوة قضائية ضد العميل.

بالاضـافة لمـا سبق : قد يعتمـد المراجـع (أو منشـأة المراجعـة) علـي عميل المراجعـة فـي الحصـول علـي أتعـاب كبيـرة تمثـل جـزء كبيـر مـن إجمـالي دخـل أتعابه بالاضافة إلي تقديم خدمات بخلاف المراجعة إلي عميل المراجعة.

٤.٣ آليات حماية أستقلالية المراجع من تهديدات عميل المراجعة

Safeguards of Auditor's Independence against Related Threats

ممـا سبق يتضـح أن هنـاك مـدي واسـع مـن الظـروف التـي قـد تضـعف مـن استقلالية المراجعين ، ومع ذلك فنتيجة لوعي كل من البرلمـان ومهنـة المحاسبة وإدراكهم بأهمية الاستقلالية علي مصداقية وظيفة المراجعة تم وضع مقاييس تـم تصميمها للتأكد من أحتفاظ المراجعين بأستقلاليتهم عن عمـلاء المراجعـة . علـي سبيل المثال فأن قانون الشركات الانجليزي عام ١٩٨٩ قد حـث علـي أن لا يقوم آيا من مديري أو موظفي الشركة أو أحد الشركاء بالتعيين كمراجعين للشـركة ، ويهدف ذلـك المتطلـب إلـى التأكيـد علـى أن المراجـع لـن يتعـرض إلـي تعـارض المصلحة نتيجة التعامل مع الشركة سواء بشكل مباشـر أو غيـر مباشـر فـي أحد الأعمال بخلاف تلك الخاصة به كمراجـع، وبشـكل إضـافي فـأن قـانون الشـركات ايضـا قـد اشـترط علـي أن الشـركة يجـب أن تفصـح فـي تقريرهـا السـنوي علـي المقدار المـدفوع أو المستحق للمراجـع (أو منشـأة المراجعـة) فيمـا يتعلـق بأتعـاب ومصـروفات المراجعـة عـن السـنة ، عـلاوة علـي ذلـك فقد أكـدت أحكـام قـانون الشركات ولائحته أنه يجب علـي الشـركات أن تفصـح فـي تقريرهـا السـنوي عـن الاتعاب والمصـروفات المدفوعـة إلـي مراجعيهـا عـن الخـدمات الأخـرى بخـلاف المراجعـة ، حيـث يضـمن ذلـك المتطلـب أن يكـون مسـتخدمي القـوائم الماليـة قد

زودوا بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم احتمال أضعاف استقلالية المراجع كنتيجة للارتباط الكبير جدا بعميل المراجعة خلال تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة ، هناك نوعان من تلك القواعد هما :-

(a) آليات الحماية البيئية العامة .

(b) آليات الحماية الخاصة التى تتلائم مع مواقف محددة خلالها قد تتعرض الاستقلالية لمخاطر .

بالأضافة إلى المتطلبات التشريعية والتنظيمية فأن التنظيمات المحاسبة المهنية قد نشرت مجموعة من القواعد وآليات الحماية التى تصميمها لمواجهة الحد من أضعاف أستقلالية المراجعين هناك وقد حدد ميثاق الاخلاقيات المهنية للمحاسبين أن هناك عدة آليات وأدوات حماية ناشئة عن التشريعات أو اللوائح أو المهنة على سبيل المثال وليس الحصر مايلى :-

١- متطلبات الخبرة والتدريب والدراسة المطلوب توافرها لممارسة المهنة .

٢- متطلبات التطوير المهنى المستمر .

٣- لوائح حوكمة الشركات .

٤- المعايير المهنية .

٥- الرقابة المهنية أو التنظيمية والإجراءات التأديبية .

٦- الفحص الخارجى من جانب أطراف خارجية لها حيثية قانونية وذلك للتقارير أو الإقرارات أو المكاتبات أو المعلومات التى يدلى بها المحاسب المهنى .

- ٤,٣,١ آليات الحماية البيئية العامة للاستقلالية

General Environmental Safeguards for Independent

حدد ميثاق أخلاقيات المحاسبين المهنيين أن آليات الحماية فى بيئة العمل تختلف حسب الظروف والأحوال ، حيث قد تتضمن أدوات الحماية المتاحة فى بيئة العمل أدوات حماية عامة على مستوى مؤسسة المراجعة بالإضافة إلى آليات حماية خاصة بالعميل ، ويتعين على المحاسب المهنى المزاول اللجوء إلى الحكم المهنى لتحديد كيفية التعامل بأفضل صورة مع كل تهديد للاستقلالية على حده .

وعلى هذا يتعين على المحاسب المهنى المزاول أن يأخذ فى حيانه مايراه الغير مقبولاً ، ويقصد بالغير أى طرف ثالث معقول وعلى دراية بكافة المعلومات ذات العلاقة بما فى ذلك أهمية تلك التهديدات وآليات الحماية الملائمة . وتتأثر أعتبارات المحاسب المهنى بعده أمور منها أهمية التهديد وطبيعة العملية وهيكل المؤسسة التنظيمى .

٣،٤،١،١ أدوات وآليات الحماية العامة فى بيئة العمل على مستوى منشأة المراجعة

تتمثل أبرز تلك الآليات فيما يأتي:-

Safeguards With in the Audit Firm:-

١- تركيز قادة منشأة المراجعة على أهمية الأستقلالية وأنه من المنتظر أن يقوم أعضاء فريق المراجعة وخدمات التأكد بالعمل بما يحقق الصالح العام.

٢- قيام قادة منشأة المراجعة بغرز روح التصرف وفقاً للصالح العام فى فريق عمل المراجعة .

٣- وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على المهمة والإشراف عليها ، وهى تتضمن تدريب أفراد فريق العمل وتطوير وتقييم أدائهم .

٤- وجود سياسات مكتوبة وموثقة خاصة بتحديد التهديدات للالتزام بالإستقلالية وتقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات ، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات - بخلاف غير المؤثرة – إلى مستوى مقبول .

٥- وجود سياسات وإجراءات داخلية موثقة للتحقق من الإلتزام بسياسات وإجراءات منشأة المراجعة المرتبطة بالاستقلالية .

٦- وجود سياسات وإجراءات فعالة تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين منشأة المراجعة أو أعضاء فريق العمل والعملاء .

٧- وجود سياسات وإجراءات لرقابة مدى أعتماد منشأة المراجعة فى إيراداتها على عميل واحد وكيفية مواجهة ذلك .

٨- أستخدام شركاء مختلفين وفرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة وخدمات التأكد لعميل المراجعة التأكد .

٩- وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة المهمة .

١٠- إخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بمنشأة المراجعة بأية تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المؤسسة أولاً بأول ، بما فى ذلك تقديم التدريب اللازم والتعلم المناسب .

١١- تحديد عضواً من الإدارة العليا بالمنشأة ليكون مسئولاً عن مراقبة فعالية وكفاءة أدوات الحماية .

١٢- وجود وسائل فعالة لإخطار الشركاء والعاملين المهنيين بأسماء عملاء المراجعة وخدمات التأكد والمنشآت ذات العلاقة بها والتى ينبغى أن يكونوا مستقلين عنها .

١٣- وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الإلتزام بالسياسات والإجراءات .

١٤- وجود سياسات وإجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الأتصال بالرؤساء و المستويات العليا داخل المؤسسة بشأن أى موضوع يثير أهتمامهم

فيمـا يتعلـق بالإسـتقلالية والموضـوعية ، بمـا فـى ذلـك إحاطـة العـاملين علمـاً بالإجراءات المتاحة لهم .

١٥- وجود نظـام فعـال ومعروف للكافـة بشـأن رفـع الشـكاوى صـادر مـن المنظمـات المهنيـة أو الجهـات الرقابيـة ممـا يمكـن الـزملاء والعمـلاء والجمهـور من الأنتباه للسلوكيات غير المهنية أو غير الأخلاقية .

١٦- وجـود نـص صـريح يلـزم بـالإبلاغ عـن أى مخالفـات للمتطلبـات الأخلاقية .

٣،٤،١،٢ آليات وأدوات الحماية فى بيئة العمل الخاصة بـمهمة معيـنـة

تتمثل أبرز تلك الآليات والأدوات على النحو التالي :-

Safeguards for an Engagement

١- إشراك محاسب مهنى آخر لفحص الأعمال التى تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة .

٢- التشـاور مـع الغيـر مثـل لجنـة مـن المـديرين المسـتقلين أو جهـة تنظيميـة مهنية أو محاسب أخر .

٣- مناقشة القضايا الأخلاقية مع المسئولين عن الحوكمة لدى العميل .

٤- الإفصـاح للمسـئولين عـن الحوكمـة لـدى العميـل عـن طبيعـة الخـدمات المقدمة و نطاق الأتعاب المطلوبة .

٥- إشراك مؤسسة أخرى لأداء أو أعادة جزء من المهمة .

٦- تغيير وتدوير الشركاء و كبار المسئولين عن فريق المراجعة والتأكد.

٣،٤،١،٣ آليات وأدوات الحماية المطبـقة لدى عميل المراجعة :

Safeguards with in the Assurance Client

بنـاء علـى طبيعـة العمـل يسـتطيع المحاسـب المهنـى المـزاول الأعتمـاد علـى أدوات الحماية المنفذة لدى العميل ، إلا أنـه مـن غيـر الممكـن الأعتمـاد علـى هذه الأدوات فقط لتقليل التهديدات إلى حد مقبول .

من أمثلة أدوات الحماية المتاحة من خلال النظم والإجراءات المطبقة لدى العميل مايلى :

١- عند قيام العميل بتعيين محاسب مهنى مزاول يتعين قيام أشخاص آخرين بخلاف الإدارة بإقرار وأعتماد هذا التعيين .

٢- وجود موظفين ذوى خبرة وأقدمية لدى العميل لإتخاذ القرارات الإدارة.

٣- قيام العميل بتنفيذ إجراءات داخلية تضمن الخيارات الموضوعية عند التكليف بمهام خلاف المراجعة ومهام التأكد .

٤- وجود هيكل تنظيمى لحوكمة الشركات لدى العميل يقدم الآراء السليمة و يساعد على عمل أتصالات فعالة بِشأن الخدمات التى تقدمها المؤسسة .

- ٣،٤،٢ آليات حماية خاصة بمواقف محددة المخاطر

Specific Safeguards for Identified Situation of Risk

يتم دراسة تلك الآليات بشكل ملائم في ظل وجود بعض الظروف المحددة والعلاقات التى تشكل تهديداً للإستقلالية حيث تصنف تلك الأمثلة التهديدات المحتملة التى قد تنشأ نتيجة تلك الظروف المحددة وآليات الحماية المناسبة للقضاء على تلك التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول فى كل حالة على حده على سبيل المثال :-

(١) الارتباط المالي بعميل المراجعة .

(٢) العلاقات الشخصية وعلاقات العمل مع عميل المراجعة .

(٣) المعاملة التمييزية من عميل المراجعة .

(٤) الدعاوي القضائية والضغوط الخارجية الأخري علي المراجع .

(٥) الاعتماد المفرط علي عميل المراجعة في تحقيق الإيرادات من دخل الأتعاب.

(٦) تقديم الخدمات الأخرى الإضافية بخلاف المراجعة إلى عميل المراجعة.

٤.٤ آليات أستقلالية المراجعين عند الارتباط بمصالح مالية مع عميل المراجعة

The Safe Guards of Financial Involvement with an Audit Client

يمكن أن تؤدى المصلحة المالية مع عميل المراجعة إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " لذا فمن الضرورى – عند تقييم أهمية التهديدات وأدوات الحماية المناسبة التى يجب تطبيقها للقضاء على التهديد أو لتخفيضه لمستوى مقبول – فحص طبيعة المصلحة المالية . ويتضمن ذلك تقييم دور الشخص المسئول عن المصلحة المالية وأهميتها ونوعها (مباشرة أو غير مباشرة) .

وعند تقييم نوع المصلحة المالية ، ينبغى مراعاة حقيقة أن المصالح المالية تتراوح بين تلك التى ليست للأفراد سيطرة على أدوات الأستثمار بها أو المصلحة المالية المحتفظ بها (على سبيل المثال ندوق أستثمار ، أو منشأة وسيطة للاستثمار مماثلة) وبين تلك التى للأفراد سيطرة على المصلحة المالية بها أو تكون قادرة على التأثير على قرارات المنشأة .

وعند تقييم أهمية أية تهديدات تواجه الأستقلالية ، من الهام مراعاة مدى السيطرة أو النفوذ المؤثر الذى يمكن أن يمارس على الوسيط أو المصلحة المالية المملوكة أو أستراتيجية الاستثمار .

وعندما يكون هناك سيطرة ، ينبغى أعتبار المصلحة المالية مباشرة ، وعلى النقيض ، عندما لا يكون لدى صاحب المصلحة المالية القدرة على ممارسة مثل هذه السيطرة ينبغى أعتبار المصلحة المالية مصلحة غير مباشرة

آليات الحماية المطبقة على كافة عملاء المراجعة والتأكد

(١)إذا كان لعضو من أعضاء فريق التأكد أو لأحد أفراد أسرته مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة مؤثرة وهامة مع عميل التأكد فإن التهديد الشخصى الناشئ عن " المصلحة الشخصية " يكون جوهرياً لدرجة أن أدوات الحماية المتاحة للقضاء على مثل هذا التهديد أو تخفضه إلى مستوى مقبول تكون :

إما (٢) التخلص من المصلحة المالية المباشرة قبل أن يكون الفرد عضوا فى فريق التأكد .

إما (b) التخلص من المصلحة المالية غير المباشرة بأكملها أو التخلص من الكم الذى لا يجعل الجزء المتبقى منها ذو أهمية وذلك قبل أن يكون الفرد عضواً فى فريق التأكد .

إما (c) نقل فريق التأكد من عملية التأكد .

(٢)يؤدى حصول عضو من فريق التأكد أو أحد أفراد أسرته ، على سبيل المثال ، عن طريق إرث أو هبه نتيجة عملية أندماج ، على مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مؤثرة وهامة مع عميل التأكد إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " وينبغى تطبيق أدوات الحماية التالية للقضاء على مثل هذا التهديد أو تخفيضة إلى درجة مقبوله وهى :

(a) التخلص من المصلحة المالية فى أسرع وقت ممكن .

أو(b) نقل عضو فريق التأكد من مهمة التأكد .

وأثناء الفترة السابقة للتخلص من المصلحة المالية أو نقل عضو فريق التأكد ينبغى الأخذ فى الأعتبار ما إذا كان من الضرورى أعمال أدوات الحماية الإضافية لتخفيض التهديد لمستوى مقبول وتتضمن أدوات الحماية هذه الآتى :

(a) مناقشة هذه المسألة مع المسئولين عن الحوكمة فى المنشأة ، مثل لجنة المراجعة .

(b) الاستعانة بمحاسب مهنى إضافى لفحص العمل الذى تم أدواه أو إسداء النصح إذا لزم الأمر .

(٣) عند معرفة عضو من أعضاء فريق المراجعة أن فرد من عائلته المقربة لدية مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة هامة ومؤثرة مع عميل التأكد فأن ذلك قد يؤدى إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " لذا عند تقييم أهمية أية تهديد ، ينبغى مراعاة طبيعة العلاقة بين عضو فريق التأكد وعائلته المقربة وأهمية المصلحة المالية . وما أن يتم تقييم أهمية التهديد ينبغى أخذ أدوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها عند الضرورة وتتضمن أدوات الحماية هذه الآتى :

(a) يتلخص فرد العائلة المقربة من كل أو جزء هام ومؤثر من المصلحة المالية فى أسرع وقت ممكن .

(b) مناقشة هذا الأمر مع المسئولين عن الحوكمة فى المنشأة ، مثل لجنة المراجعة .

(c) الاستعانة بمحاسب مهنى إضافى ، لم يقم بدور فى عملية التأكد ، وذلك لفحص العمل الذى قام عضو فريق التأكد بأدائه أو إسداء النصح إذا لزم الأمر .

(d) نقل الشخص من عملية المراجعة .

٤- عندما تملك المنشأة أو عضو من أعضاء فريق المراجعة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة هامة مؤثرة مع عميل المراجعة بوصفه أميناً للحفظ ، قد يؤدى ذلك إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية "

بسبب التأثر المحتمل لهذا الأمين على عميل التأكد ، وبناء عليه لا ينبغى الأحتفاظ بمثل هذه المصلحة إلا عندما :

(a) لايكون عضو فريق التأكد أو أحد أفراد أسرته المباشرة أو المنشأة منتفعين من هذا الأمين .

(b) لايستطيع الأمين أن يكون له تأثير فعالاً على عميل المراجعة .

(c) لايكون لعضو فريق المراجعة أو المنشأة نفوذ مؤثر على أى قرار أستثمار يخص المصلحة المالية فى عميل المراجعة .

٥- ينبغى مراعاة ما إذا كان التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية " قد نتج عن المصالح المالية للأفراد خارج فريق المراجعة وأفراد أسرهم المباشرة أو علائلاتهم المقربة من هؤلاء الأفراد :

(a) الشركاء وأفراد أسرهم المباشرة الذين ليسوا أعضاء فريق المراجعة.

(b) الشركاء والمديرون الذين يقدمون خدمات أخرى بخلاف المراجعة لعميل المراجعة .

(c) أفراد لديهم علاقات شخصية وثيقة مع عضو من أعضاء فريق المراجعة .

وتعتمد إمكانية خبق المصالح المملوكة لمثل هؤلاء الأفراد تهديداً للمصلحة الشخصية على عدة عوامل أهمها :

(a) الهيكل التنظيمى ونظام التشغيل ورفع التقارير فى المؤسسة وطبيعة العلاقة بين الأفراد وأعضاء فريق المراجعة .

(b) طبيعة العلاقة بين الشخص وعضو فريق المراجعة .

وينبغى تقييم أهمية التهديد ، فإذا كان التهديد شيئاً جوهرياً بصورة واضحة، ينبغى أخذ أدوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها عند اللزوم لتخفيض التهديد لمستوى مبقول . وتتضمن قواعد الحماية الآتى :

(a) سياسات للحد من حصول الأفراد على مثل ذلك تلك المصالح متى كان ذلك مناسباً .

(b) مناقشة المسألة مع أولئك المسئولين عن الحوكمة فى المنشأة مثل لجنة المراجعة .

(c) الاستعانة بمحاسب مهنى إضافى لم يشترك فى عملية المراجعة لفحص العمل الذى تم أداؤه أو إسداء النصح إذا لزم الأمر .

٦- لاتؤثر أية مخالفة غير مقصودة متعلقة بالمصلحة المالية مع عميل المراجعة مذكورة فى هذا القسم على أستقلالية المؤسسة ووحداتها الخارجية أو فريق المراجعة عندما :

(a) تضع المؤسسة ووحداتها الخارجية سياسات وإجراءات تتطلب من جميع المهنيين أن يرفعوا تقارير للمنشأة على وجه السرعة بشأن أية مخالفات ناتجة عن شراء أو توريث أو حيازة أية مصلحة مالية مع عميل التأكد .

و (b) تخطر المؤسسة ووحداتها الخارجية على وجه السرعة الشخص المهنى صاحب المخالفة بوجوب التخلص من المصلحة المالية .

و (c) يتم التخلص فى أسرع وقت ممكن بعد تحديدها أو يتم نقل المحاسب المهنى من فريق التأكد .

٧- ينبغى على المنشأة عند حدوث مخالفة غير مقصودة لمصلحة مالية مع عميل المراجعة أن تدرس مدى إمكانية تطبيق أية أدوات حماية تشمل أدوات الحماية هذه الآتى :

(a) الاستعانة بمحاسب مهنى إضافى لم يشترك فى عملية المراجعة وذلك لفحص العمل الذى قام عضو فريق المراجعة بأدائه .

(b) أستبعاد هذا العضو من عملية صنع قرارات جوهرية تتعلق بعملية المراجعة .

آليات الحماية على جميع عملاء مراجعة قوائم مالية

١- إذا كانت للمؤسسة أو وحدة من وحداتها الخاجية مصلحة مالية مباشرة مع عميل مراجعة قوائم مالية للمؤسسة فإن التهديد الناشئ عن تلك " المصلحة الشخصية " قد يكون جوهرياً لدرجة يتعذر معها لأية أداه للحماية أن تخفضه إلى مستوى مقبول ، وبناء عليه يكون التخلص من المصلحة المالية الإجراء الوحيد المناسب للسماح للمؤسسة بأداء المهنة .

٢- إذا كان للمؤسسة أو أحد وحداتها الخارجية مصلحة مالية غير مباشرة هامة ومؤثرة مع عميل مراجعة قوائم مالية قد يؤدى ذلك أيضا إلى خلق تهديداً ناتجاً عن " المصلحة الشخصية " وفى هذه الحالة يكون الإجراء الوحيد المناسب للمؤسسة كى تؤدى المهمة هو أن تقوم المؤسسة أو وحدتها الخارجية بالتخلص من المصلحة المالية غير المباشرة .

٣- عندما يكون للمؤسسة أو أحد وحداتها الخارجية مصلحة مالية هامة مؤثرة فى منشأة لديها حصة سيطرة فى عميل مراجعة قوائم مالية ، يكون التهديد الناشئ عن " المصلحة الشخصية " فى هذه الحالة جوهرى لدرجة يتعذر معه لأية أداه من أدوات الحماية بأن تخفضه لمستوى مقبول ويكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للمؤسسة بأداء العملية هو أن تقوم المؤسسة أو وحداتها الخارجية بالتخلص من المصلحة المالية .

٤- إذا كان نظام المعاشات للمؤسسة أو وحدة من وحداتها الخارجية لها مصلحة مالية مع عميل مراجعة قوائم مالية ، يمكن أن يؤدى ذلك إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " وبناء عليه ، ينبغى تقييم أهمية أى من تلك التهديدات وإذا أتضح أن التهديد جوهرى بصورة واضحة ، ينبغى أخذ أدوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها إذا لزم الأمر للقضاء على التهديد أو تخفيضه لمستوى مقبول .

٥- إذا كان هناك شركاء آخرين ، أو أفراد أسرهم ، بما فى ذلك الشركاء الذين لا يقومون بعمليات التأكد فى المكتب الذى يقوم فيه الشريك القائد المسئول عن المراجعة ، يملكون مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة هامة مع عميل المراجعة ، فأن التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية " سيكون جوهرياً لدرجة يصعب مع على أية أداه من أدوات الحماية أن تخفضه إلى مستوى مقبول ، وبناء عليه لاينبغى لمثل أولئك الشركاء أو أفراد أسرهم أن يملكوا أية مصالح مالية مع عميل المراجعة هذا .

٦- ليس بالضرورة أن يكون المكتب الذى يقوم الشريك المسئول فيه بالممارسة المتعلقة بمراجعة قوائم مالية المكتب المسئول عنه هذا الشريك وبناء عليه عندما يكون الشريك المسئول موجوداً فى مكتب مختلف عن ذلك الذى يوجد فيه باقى أعضاء فريق التأكد ، ينبغى أستخدام الحكم المهنى لتحديد المكتب الذى سيقوم الشريك فيه بالممارسة المتعلقة المراجعة .

٧- لوكان الشركاء الآخرون والمديرون الذين يقدمون خدمات أخرى بخلاف خدمة التأكد لعميل مراجعة قوائم مالية ، ماعدا أولئك الذى يعتبر تدخلهم أو تدخل أفراد أسرهم غير هام ، يملكون مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة هامة مع عميل المراجعة ، فإن التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية " سيكون جوهرياً لدرجة يصعب معها على أية أداه من أدوات الحماية أن تخفض هذا التهديد لمستوى مقبول وبناء عليه ينبغى على أولئك العاملين أو أفراد أسرهم ألا يملكوا أية مصالح مالية مع عميل المراجعة هذا .

٨- لايمكن أن تخلق مصلحة مالية عميل مراجعة قوائم مالية مملوكة لفرد من أفراد الأسرة تهديداً غير مقبول لـ :

(a) شريك موجود فى المكتب الذى يقوم فيه الشريك القائد المسئول بالممارسة المتعلقة بالمراجعة .

أو(b) شريك أو موظف إدارى يقدم خدمات بخلاف التأكد لعميل المراجعة

بشرط أن يكونوا قد حصلوا عليها بسبب حقوق التوظيف مثل حقوق المعاش أو حقوق خيارات الأسهم وإذا لزم الأمر تطبق أدوات الحماية اللازمة لتخفيض أى تهديد يواجه الاستقلالية لمستوى مقبول .

٩- ينشأ التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية " إذا كان للمؤسسة أو لوحدة من واحدتها الخارجية أو عضو من أعضاء فريق التأكد مصلحة مع منشأة يكون عميل لمراجعة قوائم مالية أو مدير أوموظف أو مالك ذو سيطرة له أستثمار أيضاً فيها . ولا تتهدد الاستقلالية إذا كانت المصلحة أو الاستثمار غير هام ومؤثر وأن لايكون لعميل المراجعة نفوذاً مؤثر على المنشأة . وإذا كانت المصلحة هامة ومؤثرة للمؤسسة أو وحداتها الخارجية أو عميل المراجعة وكان فى قدرة عميل المراجعة ممارسة النفوذ المؤثر على المنشأة عندئذ لا تتوفر أدوات الحماية لتخفيض التهديد لمستوى مقبول ، ينبغى على المؤسسة أو وحداتها الخارجية إما تتخلص من المصلحة أو ترفض عملية المراجعة كما ينبغى على أى عضو من أعضاء فريق التأكد مع وجود مثل هذه المصلحة الهامة إما أن : يتخلص من المصلحة .

أو(a) يتخلص من المصلحة .

أو(b) يتخلص من القدر الذى لا يسمح لما تبقى من تلك المصلحة بأن يشكل أية أهمية مؤثرة .

أو(c) ينسحب من المراجعة .

آليات الحماية المطبقة على عملاء التأكد بخلاف مراجعة قوائم مالية

١- فى حالة وجود مصلحة مالية مباشرة للمؤسسة مع عميل التأكد الذى ليس عميل مراجعة قوائم مالية فإن التهديد الناتج " المصلحة الشخصية " يكون جوهرياً بدرجة يتعذر معها لأية أداه من أدوات الحماية أن تخفضه إلى مستوى مقبول . وبناء عليه فإن التخلص من المصلحة المالية يكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للمؤسسة بأداء المهمة .

٢- فى حالة وجود مصلحة مالية غير مباشرة هامة ومؤثرة للمؤسسة مع عميل التأكد الذى ليس عميل مراجعة قوائم مالية يؤدى ذلك أيضاً إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " ويكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للمؤسسة بأداء المهمة هو أن تقوم المنشأة بالتخلص من المصلحة المالية غير المباشرة .

٣- فى حالة وجود مصلحة مالية هامة للمؤسسة مع منشأة لديها حصة سيطرة مع عميل التأكد الذى ليس عميل مراجعة قوائم مالية ، يكون التهديد الناتج عن "المصلحة الشخصية" جوهرياً بدرجة يصعب معها على أية أداه من أدوات الحماية بأن تخفضه إلى مستوى مقبول ، ويكون الإجراء الوحيد المناسب للسماح للمؤسسة لأداء المهمة هو أن تقوم بالتخلص من المصلحة المالية .

القروض والضمانات

١- لن يشكل قرض أو ضمان للمؤسسة من عميل تأكد متمثلاً فى بنك أو مؤسسة مماثلة ، تهديداً للاستقلالية هذا بشرط أن يكون القرض قد تم بموجب إجراءات وشروط ومتطلبات الإقراض المعتادة ، وإذا كان القرض هاماً لعميل التأكد أو المؤسسة ، يكون من الممكن من خلال تطبيق أدوات الحماية، تخفيض التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية " لمستوى مقبول ويمكن أن تشمل

أدوات الحماية تلك أستخدام موظف مهنى إضافى من خارج المؤسسة أو وحداتها الخارجية وذلك لفحص العمل الذى تم أداؤه .

٢- لن يشكل قرض من عميل تأكد متمثلاً فى بنك أو مؤسسة مماثلة ، لعضو من أعضاء فريق التأكد أو أفراد أسرته ، تهديدا للاستقلالية بشرط أن يكون القرض قد تم بموجب إجراءات وشروط ومتطلبات الإقراض المعتادة وتتضمن الأمثلة على مثل تلك القروض الرهن العقارى والسحب على المكشوف وقروض السيارات وأرصدة البطاقات الائتمانية .

٣- وبالمثل لن تشكل ، الودائع البنكية التى قامت بها المؤسسة أو فتح حسابات لدى السماسرة من المؤسسة أو من أحد أعضاء فريق التأكد مع عميل التأكد المتمثل فى بنك أو سمسار أو مؤسسة مماثلة ، تهديداً للاستقلالية، بشرط أن تكون الودائع أو الحساب قد تم بموجب الشروط التجارية المعتادة .

٤- فى حالة منح المؤسسة أو عضو من أعضاء فريق التأكد قرضا العميل تأكد ليس بنكاً أو مؤسسة مماثلة أو يضمن قرضاً لعميل التأكد ، يكون التهديد الناشئ عن " المصلحة الشخصية " جوهرياً بدرجة يتعذر معها لأية أداة من أدوات الحماية أن تخفض التهديد إلى مستوى مقبول إلا إذا كان القرض أو الضمان غير هام ومؤثر لكل من المؤسسة أو عضو فريق التأكد وعميل التأكد.

٥- وبالمثل فى حالة قبول المؤسسة أو عضو من أعضاء فريق التأكد قرضاً أو ضماناً لقرض عن طريق عميل تأكد ليس بخلاف المراجعة بنكاً أو مؤسسة مماثلة فأن التهديد الناشئ عن " المصلحة الشخصية " يكون جوهرياً بدرجة يتعذر معها على لأية أداة من أدوات الحماية أن تخفضه إلى مستوى مقبول ما لم يكن القرض أو الضمان غير هام ومؤثر لكل من المؤسسة أو عضو فريق التأكد وعميل التأكد .

٤.٥ آليات حماية أستقلالية المراجعين فى ظل العلاقات الشخصية أو التجارية مع عميل المراجعة

The Safeguards of Personal or Relationship with Audit Client

كما هو الحال في ظل العلاقات المالية مع العميل فأن الهيئات المهنية قد اعترفت بأن وجود علاقات شخصية أو اسرية أوعلاقات عمل تجارية مع عميل المراجع أو أحد المسئولين أو أحد العاملين الكبار لعميل المراجعة) قد تضعف من استقلالية المراجع .

آليات الحماية فى ظل وجود علاقات عمل وثيقة مع عميل المراجعة

١- تتعلق علاقة العمل الوثيقة بين المؤسسة أو عضو من أعضاء فريق المراجعة وعميل المراجعة أو أدارته أو بين المؤسسة وأحد وحداتها الخارجية وعميل المراجعة ، وبمصلحة تجارية أو مشتركة ويمكن أن تخلق تهديداً ناتجاً عن " المصلحة الشخصية " أو ضغوطاً قد يفرضها العميل على فريق خدمة التأكد". وفيما يلي أمثلة على مثل تلك العلاقات:

- وجود مصلحة مالية هامة ومؤثرة في مشروع مشترك مع عميل المراجعة أو صاحب حصة سيطرة فيه أو مدير أو مسئول أو فرد آخر يقوم بمهام إدارية عليا لهذا العميل.

- ترتيبات لتجميع خدمة أو أكثر من خدمات أو منتجات المؤسسة مع خدمة أو أكثر من خدمات أو منتجات عميل التأكد ويقومون بتسويق المجموعة مع الإشارة إلي كل من الطرفين.

- ترتيبات التوزيع أو التسويق التي تقوم المؤسسة بموجبها بالعمل كموزع أو مسوق لمنتجات عميل التأكد أو خدماته أو يقوم عميل التأكد بمهمة الموزع أو المسوق لمنتجات المؤسسة أو خدماتها.

وفـي حالـة عميـل المراجعـة، لـن تسـتطيع أدوات الحمايـة تخفـيض التهديـد لمستوى مقبول ما لم تكن المصلحة المالية غير هامة وتكون العلاقة ليست ذات أهمية مؤثرة واضحة للمؤسسة ووحداتها الخارجية وفي حالة عميل التأكد الذي ليس عميل مراجعة، لن تستطيع أدوات الحماية تخفيض التهديد لمستوى مقبول ما لم تكن المصلحة المالية غير هامة وتكون العلاقة ليست ذات أهمية مؤثرة واضحة للمؤسسة أو عميل التأكد. وبناء عليه فالإجراء المتبع في كل من تلك الحالتين يكون أما:

(١)- (a) بإنهاء علاقة العمل

أو (b) بتقليل حجم العلاقة حتى تصبح المصلحة المالية غير هامة وتصبح العلاقة ليست ذات أهمية مؤثرة واضحة.

(c) رفض القيام بعملية المراجعة.

وما لم تكن أي من المصالح المالية غير هامة والعلاقة ليست ذات أهمية مؤثرة واضحة لأعضاء فريق التأكد يكون أداة الحماية الوحيدة المناسبة هي نقل الفرد من فريق عملية المراجعة هذه.

٢- في حالة عميل مراجعة قوائم مالية، لا تشكل علاقات العمل المتعلقة بمصلحة تملكها المؤسسة أو وحدة من وحداتها الخارجية أو عضو من أعضاء فريق المراجعة أو أفراد أسرهم في منشأة مغلقة يكون لعميل المراجعة أو مدير أو مسئول لدى عميل المراجعة أو أية مجموعة خاصة به لديها أيضاً مصلحة في هذه المنشأة، تهديداً للاستقلالية بشرط أن:

(a) تكون العلاقة ليست جوهرية بصورة واضحة للمؤسسة أو حدتها الخارجية وعميل المراجعة.

و(b) تكون المصلحة المحتفظ بها غير هامة ومؤثرة للمستثمر أو مجموعة من المستثمرين.

و(c) لا تعطـــي المصــلحة المســتثمر أو مجموعــة المســتثمرين، القــدرة للسيطرة على المنشأة المغلقة.

٣- بصـورة عامـة لـن يشـكل شـراء المؤسسـة للسـلع والخـدمات مـن عميـل المراجعة (أو وحدات المؤسسـة الخارجيـة مـن عميـل المراجعـة) أو عضـو مـن أعضــاء فريــق المراجعــة تهديــداً للاســتقلالية بشــرط أن تــتم المعاملــة بــنفس الإجراءات المتبعة في النشاط وعلى أساس المدة المتفق عليها. مع ذلك يمكن أن تكـون مثـل تلـك المعـاملات ذات طبيعـة أو حجـم مـن شـأنه أن يشـكل تهديـداً للاسـتقلالية فـإذا كـان التهديـد الناشـئ هامـاً ومـؤثراً بصـورة جليـة، ينبغـي أخـذ أدوات الحمايـة فـي الاعتبـار وتطبيقهـا عنـد الضـرورة لتخفيض التهديـد لمسـتو مقبول. وتشمل قواعد الحماية الآتي:

- إلغاء أو تخفيض حجم المعاملة.
- نقل الفرد من فريق التأكد.
- مناقشــة المســألة مــع المسـئولين عــن الحوكمــة لــدى العميــل مثــل لجنــة المراجعة.

العلاقات الأسرية والشخصية

١- يمكـن أن تـؤدي العلاقـات الأسـرية والشخصـية بـين عضـو مـن أعضـاء فريـق التأكـد أو مـدير أو مسـئول أو بعـض المـوظفين اعتمـاداً علـى دورهـم مـع عميـل التأكـد إلـي خلـق تهديـد نـاتج عـن "المصـلحة الشخصـية" و" التـآلف غيـر المهنـي مـع العميـل" و " الضـغوط التـي قـد يفرضـها العميـل علـى فريـق خدمـة التأكد".

٢- عندما يكون فرد من أفراد أسرة عضو في فريق التأكد مديراً أو مسئولاً أو موظفـاً لـدى عميـل التأكـد وفـي مركـز يمكنـه مـن أن يكـون لـه تـأثير مباشـر وجوهري على موضوعات عملية التأكد أو كـان فـي مثـل هذا المركـز أثنـاء أيـة

فترة غطتها العملية، يمكن فقط تخفيض التهديد الذي يواجه الاستقلالية لمستوى معقول بنقل هذا العضو من فريق التأكد. وإذا لم يتم تطبيق هذه الأداة يكون الإجراء الوحيد هو الانسحاب من عملية التأكد. فعلى سبيل المثال في حالة مراجعة القوائم المالية، إذا كانت زوجة عضو في فريق التأكد في مركز يمكنها من أن يكون لها تأثير جوهري على إعداد الدفاتر المحاسبية أو القوائم المالية، يمكن فقط تخفيض التهديد الذي يواجه الاستقلالية بنقل هذا العضو من فريق التأكد.

٣- عندما يكون أحد أفراد الأسرة موظفاً في موقع يسمح له بممارسة نفوذ جوهري ومباشر على موضوع المهمة عندئذ قد تنشأ تهديدات تؤثر على الاستقلالية. وتعتمد الأهمية الجوهرية لهذا التهديد على عوامل مثل:

- وظيفة عضو الأسرة لدى العميل.
- دور المهني في فريق التأكد.

وفي هذه الحالة لابد من تقييم هذا التهديد وفي حالة كونه هام وجوهري لابد من أخذ أدوات الحماية في الاعتبار وتطبيقها عند الضرورة لتقليل هذا التهديد إلي حد مقبول. وتتمثل هذه الأدوات في:-

- استبعاد هذا العضو من فريق التأكد.
- إعادة هيكلة فريق التأكد بحيث يتم إبعاد المهني عن الشخص القريب بنفس الأسرة.
- وضع سياسات وإجراءات تمكن الموظفين من طرح كل ما يتعلق بالاستقلالية والموضوعية على المستويات الأعلى بمنشأة المراجعة.

٤- يمكن أن يؤدي وجود فرد من أفراد العائلة المقربة لعضو من أعضاء فريق المراجعة مديراً أو مسئولاً أو موظفاً لدى عميل المراجعة، في مركز يمكنه

من أن يكون لـه تـأثير مباشر وجوهري علـى موضـوعات عمليـة المراجعـة، إلـي خلق تهديد للاستقلالية . وتعتمد أهمية التهديدات على عوامل مثل :

- المركز الذي يحتله عضو العائلة المقربة مع العميل.

- دور المحاسب المهني مع فريق المراجعة.

وينبغـي تقيـيم أهميـة التهديـد وإذا أتضـح أنـه جـوهري ينبغـي أخـذ أدوات الحماية في الاعتبار وتطبيقها عند الضرورة لتخفيض التهديد لمستوى مقبول. وتشمل أدوات الحماية الآتي:

- نقل هذا العضو من فريق المراجعة.

- إعـادة توزيـع مسئوليات فريق التأكد إذا أمكـن، بحيـث لا يقـوم المحاسـب المهني بالتعامل مع الأمور التي تقع في نطاق اختصاص عضو العائلة المقربة.

- وضـع السياسـات والإجـراءات التـي تمكـن العـاملين مـن إبـلاغ المسـتويات العليـا داخـل المؤسسـة بأيـة مسـألة تخـص الاسـتقلالية والموضـوعية تكـون محـل اهتمامهم.

٥- قـد ينشـأ التهديـد النـاتج عـن "المصـلحة الشخصـية" أو " التـآلف غيـر المهنـي مـع العميـل" أو "الضـغوط التـي قـد يفرضـها العميـل علـى فريـق خدمـة المراجعة حينما يقوم شخص ليس فرداً من أفراد أسرة أو العائلـة المقربـة لعضـو فريق المراجعة لديه علاقة وثيقة مـع عضـو فريـق المراجعـة ويكـون مـديراً أو مسئولاً أو موظفاً لدي عميل المراجعة ويكون فـي موقـع يمكنـه مـن أن يكـون لـه تأثير مباشر وجوهري على موضوع عملية المراجعة. لذا يكـون أعضـاء فريـق المراجعة مسئولين عن معرفة هذا الشخص وعن طلب المشورة طبقاً لإجراءات المؤسسة. ويشمل تقييم أهميـة أيـة تهديد ينشـأ وأدوات الحمايـة المناسـبة للقضـاء علـى هـذا التهديـد أو تخفيضـه لمسـتوى مقبـول، دراسـة أمـور مثـل مـدى توطـد العلاقة والدور الذي يلعبه العضو داخل فريق المراجعة.

٦- يجب دراسة إمكانية أن ينشأ التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية " أو " التآلف غير المهني مع العميل" أو " الضغوط التي يفرضها العميل على فريق خدمة المراجعة عن طريق علاقة شخصية أو أسرية بين شريك أو موظف في المنشأة ولكنه ليس عضواً في فريق المراجعة وبين مدير أو مسئول أو موظف لدى عميل المراجعة في مركز يمكنه من أن يكون له تأثير مباشر وجوهري على موضوع عملية المراجعة، هنا يقع على عاتق شركاء وموظفي المؤسسة مسئولية معرفة مثل تلك العلاقات وطلب المشورة في ذلك الأمر بما يتماشى مع إجراءات المؤسسة. ويتضمن تقييم أهمية أي تهديد قد ينشأ وأدوات الحماية المناسبة للقضاء على هذا التهديد أو تخفيضه إلي مستوى مقبول، دراسة أمور مثل مدى توطد العلاقة والتفاعل بين المهني في المؤسسة مع فريق المراجعة والمركز الذي يحتله داخلها ودور هذا العضو داخل فريق المراجعة.

٧- لن تؤثر أية مخالفة غير مقصودة لهذا القسم المتعلق بالأسرة أو بالعلاقات الشخصية على استقلالية المنشأة أو عضو من أعضاء فريق المراجعة عندما:

(a) تضع المنشأة سياسات وإجراءات تتطلب من جميع المحاسبين المهنيين أن يخطروا المنشأة على وجه السرعة بأية علاقات شخصية أخرى قد تشكل تهدياً الاستقلالية.

و(b) تعاد هيكلة مسئوليات فريق التأكد حتى لا يتعامل المحاسب المهني مع أمور تقع في نطاق اختصاص الشخص الذي يرتبط به أو تكون له علاقة شخصية وإذا تعذر ذلك تنقل المؤسسة المحاسب المهني فوراً من فريق المراجعة.

و(c) توجيه عناية إضافية لفحص عمل المحاسب المهني.

٨- عند حدوث مخالفة غير مقصودة لهذا القسم المتعلق بالأسرة والعلاقات الشخصية، ينبغي على المنشأة أن تدرس ما إذا كان يمكن تطبيق أية أداة من أدوات الحماية. وتشمل أدوات الحماية الأتي:

- استخدام محاسب مهني إضافي لم يشترك في عملية التأكد وذلك لفحص العمل الذي قام فريق التأكد بأدائه.

- استبعاد هذا العضو من اتخاذ أية قرارات جوهرية تخص عملية التأكد.

الالتحاق بالعمل لدى عميل تأكد

١- يمكن أن تتعرض استقلالية منشأة المراجعة أو عضو من أعضاء فريق المراجعة للتهديد في حالة وجود مسئولاً أو موظفاً لدى عميل المراجعة في مركز يجعل له تأثير مباشر وجوهري على موضوع عملية التأكد وسواء كان الشخص عضواً في فريق المراجعة أو شريكاً في المنشأة . ويمكن أن تؤدي مثل تلك الظروف إلي نشأة تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية" أو " التآلف غير المهني مع العميل" أو " الضغوط التي قد يفرضها العميل على فريق خدمة المراجعة وبخاصة حينما تظل هناك اتصالات قوية بين الفرد ومؤسسته السابقة. وبالمثل يمكن أن تتأثر استقلالية عضو فريق مراجعة حينما يشترك في عملية مراجعة وهو على علم أو كان لديه سبب يجعله يعتقد أنه قد ينضم إلي عميل التأكد في وقت ما في المستقبل.

٢- إذا انضم عضو من أعضاء فريق المراجعة أو شريك سابق في المؤسسة، إلي عميل التأكد، ستعتمد أهمية التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية" أو " التآلف غير المهني مع العميل" أو " الضغوط التي قد يفرضها العميل على فريق خدمة المراجعة على العوامل التالية:

a- المركز الذي احتله العضو لدى عميل المراجعة .

b- مدى ارتباط العضو بفريق المراجعة.

c- الفترة الزمنية التي مضت منذ أن كان الفرد عضواً في فريق المراجعة أو منشأة المراجعة.

d- المركز السابق للفرد داخل فريق المراجعة أو منشأة المراجعة .

ينبغي تقييم أهمية التهديد. وإذا كان التهديد جوهرياً بصورة واضحة، ينبغي الأخذ في الاعتبار أدوات الحماية وتطبيقها عند اللزوم لتخفيض التهديد لمستوى مقبول وتتضمن أدوات الحماية هذه ما يلي:

- الأخذ في الاعتبار ملاءمة أو ضرورة تعديل خطة العمل لعملية المراجعة.

- تكليف فريق تأكد لعملية المراجعة التالية يكون ذو خبرة كافية بالفرد الذي انضم إلي عميل المراجعة.

- استخدام محاسب مهني إضافي ليس عضواً من أعضاء فريق المراجعة وذلك لفحص العمل الذي تم أداؤه أو إسداء النصح عند اللزوم.

- فحص مراقبة الجودة على عملية المراجعة.

وفي جميع الحالات تعد أدوات الحماية التالية ضرورية لتقليل التهديد لدرجة مقبولة.

١- لا يحق للشخص المعني أية مزايا أو مدفوعات من منشأة المراجعة ما لم تكن قد تمت طبقاً لترتيبات محددة مسبقاً. وبالإضافة لذلك ينبغي ألا يكون أي مبلغ مستحق له مؤثر بحيث يهدد استقلالية المنشأة.

٢- لا يستمر الشخص في المشاركة أو الظهور بمظهر المشارك في أعمال المنشأة أو الأنشطة المهنية لها.

٣- ينشأ التهديد الناتج عن " المصلحة الشخصية" عندما يشارك عضو من أعضاء فريق المراجعة في عملية المراجعة بالرغم من معرفته، أو يكون لديه سبب يجعله يعتقد أنه يجب أو يجوز أن ينضم إلي عميل المراجعة في وقت ما

فـي المسـتقبل. ويمكـن تخفـيض هـذا التهديـد إلـي مسـتوى مقبـول بتطبيـق أدوات الحماية التالية:

a- سياسات وإجراءات تتطلب من الشخص إخطار المنشأة عند الدخول في مفاوضات تعيين جادة مع عميل المراجعة .

b- نقل هذا الشخص من عملية المراجعة.

وبالإضافة إلي ذلك، ينبغي مراعاة أداء فحص منفصل لأية أحكام شخصية جوهرية يكون هذا الشخص قد اتخذها أثناء العملية.

العمل حتى وقت قريب لدى عميل تأكد

١- يمكـن أن يـؤدي وجـود مسـئول سـابق أو مـدير أو موظـف لـدى عميـل المراجعـة يعمـل كعضـو مـن أعضـاء فريـق المراجعـة إلـي نشـأة تهديـد نـاتج عـن "المصـلحة الشخصـية" أو عـن " القيـام بمراجعـة مـا تـم إعـداده بمعرفـة نفـس المراجع" أو عن " التآلف غير المهني مع العميل" وتتضح صحة ذلك على وجه الخصـوص عندما يتعين علـى عضـو مـن أعضـاء فريـق المراجعـة تقديم تقرير، علـى سبيل المثـال، عـن موضـوع قد أعده أو عـن عناصـر القـوائم الماليـة التـي قيمتها أثناء وجوده مع عميل المراجعة.

٢- إذا قـام عضـو مـن أعضـاء فريـق المراجعـة بالخدمـة كمسئول أو مـدير لعميل المراجعة أو كان موظفاً في مركز يجعل لـه تـأثير مباشـر وجـوهري علـى موضوع عملية المراجعة، أثناء الفترة التي يغطيها تقرير المراجعة يكون التأثير الناشئ جوهرياً لدرجة يتعذر معها علـى أيـة أداة مـن أدوات الحمايـة أن تخفضـه إلـي مسـتوى مقبـول وبنـاء عليـه لا ينبغـي تعيـين مثـل هـؤلاء الأفـراد فـي فريـق المراجعة.

٣- يمكن أن يؤدي قيام عضو من أعضاء فريق المراجعة بالخدمة كمسئول أو مدير لعميل المراجعة أو كان موظفاً فـي مركـز يمكنـه مـن أن يكـون لـه نفـوذ

مباشر وجوهري على موضوع عملية المراجعة وذلك قبل الفترة التي يغطيها تقرير المراجعة إلي خلق تهديد ناتج عن "المصلحة الشخصية" وعن " القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع" وعن "التآلف غير المهني مع العميل"، فعلي سبيل المثال قد تنشأ مثل هذه التهديدات إذا كان القرار الذي اتخذ أو العمل الذي قام الشخص بأدائه في الفترة السابقة أثناء تعيينه لدى عميل التأكد، ينبغي تقييمه في الفترة الحالية كجزء من عملية المراجعة الحالية.

وتعتمد أهمية التهديدات على عوامل معينة مثل:

- المركز الذي كان يشغله الشخص لدى عميل المراجعة.
- المدة الزمنية التي مضت منذ ترك هذا الشخص العمل لدى عميل المراجعة.
- الدور الذي يلعبه الشخص في فريق المراجعة.

وينبغي تقييم أهمية التهديد وإذا كان التهديد جوهرياً بصورة جلية ينبغي أخذ أدوات الحماية في الاعتبار وتطبيقها عند اللزوم لتقليل التهديد لمستوى مقبول.

وتشمل أدوات الحماية الآتي:

- استخدام محاسب مهني إضافي لفحص العمل الذي قام الفرد كجزء من فريق التأكد بأدائه أو بطريقة أخرى تقديم النصيحة عند اللزوم.
- مناقشة المسألة مع أولئك المسئولون عن الحوكمة لدى العميل مثل لجنة المراجعة.

العمل كمسئول أو عضو في مجلس إدارة عميل التأكد

١- إذا عميل شريكاً أو موظفاً في منشأة المراجعة كمسئول أو مدير في مجلس إدارة عميل المراجعة يكون التهديد الناشئ عن "القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع " والتهديد الناتج عن "المصلحة الشخصية" جوهرية لدرجة يتعذر معها على أية أداة من أدوات الحماية أن تخفضه إلي مستوى مقبول. وفي حالة عملية مراجعة، إذا عمل شريكاً أو موظفاً في منشأة

المراجعة أو وحداتها الخارجية كمسئول في مجلس إدارة عميل المراجعة يكون التهديد الناشئ جوهرياً يتعذر معها على أية أداة من أدوات الحماية أن تخفضه إلي مستوى مقبول. وبناء عليه، في حالة قبول هذا الفرد لمثل هذا المركز يكون الإجراء الوحيد هو رفض أداء عملية المراجعة أو الانسحاب منها.

٢- تتنوع مهام سكرتير مجلس الإدارة من منشأة إلي أخرى فمنها مهام إدارية مثل إدارة شئون الأفراد والاحتفاظ بسجلات ودفاتر الشركة، ومنها مهام متنوعة مثل ضمان امتثال الشركة للوائح أو أسداد النصح بشأن أمور تخص حوكمة الشركات. وبصفة عامة يتضمن هذا المركز درجة وثيقة من الارتباط مع المنشأة مما قد يؤدي إلي خلق تهديد ناتج عن القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع والتهديد الناتج عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير.

٣- إذا عمل شريكاً أو موظفاً في المؤسسة كسكرتير لمجلس الإدارة لعميل مراجعة أو في منصبي مشابه يكون التهديد الناتج عن القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع والتهديد الناتج عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير جوهرياً بدرجة يتعذر معها على أية أداة من أدوات الحماية أن تخفضه إلي مستوى مقبول. لذا ينبغي أن تكون الواجبات والوظائف التي يأخذ السكرتير على عاتقه القيام بها مقصورة على تلك ذات الطبيعة الروتينية والإدارية الرسمية مثل إعداد المحاضر والاحتفاظ بالإقرارات القانونية.

٤- لا ينظر بصفة عامة للخدمات الإدارية الروتينية لدعم الوظائف المتعلقة بأعمال السكرتارية فى الشركة أو الأعمال ذات الصلة بالأمور الإدارية المتعلقة بأعمال السكرتارية فى الشركة ، بأنها تؤثر على الأستقلالية، بشرط أن تقع مسئولية أتخاذ جميع القرارات على عاتق إدارة العميل .

٤.٦ آليات حماية أستقلالية المراجعين فى ظل وجود معاملة تمييزية من عميل المراجعة

The Safeguard of Favorable Treatments from an Audit Client

قد يتم تقديم هدايا إلى المحاسب المهنى المزاول أو أفراد عائلته المقربين، كذلك قد يقدم لهم بعض أشكال الضيافة ، مثل هذه الأمور تخلق عادة تهديدات تؤثر على إلتزام المحاسب المهنى المزاول بالإستقلالية وكذلك تهديدات خاصة بالمصلحة الشخصية تؤثر على مبدأ الموضوعية وذلك فى حالة قبول الهدية من العميل ، أيضاً قد تنشأ تهديدات تتعلق بقيام العميل بممارسة ضغوط على المحاسب ، الأمر الذى ينشأ عنه التأثير على مبدأ الموضوعية خاصة فى حالة الإعلان للعامة عن هذه الهدايا .

أهمية هذه التهديدات تعتمد على طبيعة وقيمة العرض المقدم والقصد من ورائه . وإذا رأى المحاسب المهنى المزالو أن الهدايا المقدمة هى فى السياق المعتاد للعمل دون أى قصد للتأثير عليه أو الحصول على معلومات منه إذا أستخلص الغير الذى على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة وعلى قدر من الموضوعية أن هذه الهدايا والضيافة تكاد تكون ضئيلة القيمة ، عندئذ قد يقرر المحاسب المهنى المزاول عدم وجود تهديد هام يؤثر على إلتزامه بالمبادئ الأساسية .

أما إذا قيمت التهديدات على أنها هامة بشكل واضح يتعين أن يتم أخذ أدوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال أدوات الحماية يتعين على المحاسب المهنى المزاول رفض الهدايا أو الضيافة المقدمة .

عموماً فأن قبول الهدايا أو الضيافة من عميل خدمة التأكد يمكن أن يؤدى إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " و " التآلف غير المهنى مع

العميل " وعندما تقبل المؤسسة أو عضو من أعضاء فريق التأكد الهدايا أو الضيافة ، لن يمكن تخفيض التهديدات التى تواجه الأستقلالية لمستوى مقبول لو بتطبيق أية أداه من أدوات الحماية مالم تكن القيمة غير جوهرية بصورة واضحة .

وبناء عليه ينبغى على المؤسسة أو عضو فريق خدمة التأكد إلا يقبل مثل هذه الهدايا أو الضيافة .

٤.٧ آليات حماية أستقلالية المراجعين عند تقديم خدمات التقاضى لعميل المراجعة

The Safeguards of Litigation and Other External Pressures

يمكن أن تشمل خدمات التقاضى بعض الأنشطة مثل العمل كشاهد خبير أو القيام بحساب الخسائر المقدرة أو مبالغ أخرى قد تصبح مستحقة التحصيل أو السداد كنتيجة للتقاضى أو غيره من النزاعات القانونية . وتنظيم المستندات واسترجاعها وذلك فيما يتعلق بنزاع أو تقاض .

ويمكن أن تنشأ تهديد ناتج عن " القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع " عندما تشمل خدمات دعم التقاضى المقدمة إلى عميل المراجعة تقدير الناتج المحتمل وبالتالى تؤثر على المبالغ أو الإفصاحات التى يجب أن تنعكس على القوائم المالية . وتعتمد أهمية أى تهديد ناتج على عدة عوامل أهمها :

- أهمية المبالغ المعنيه .
- مقدار عدم الموضوعية المتأصلة فى المسألة المعنية .
- طبيعة العملية .

وينبغى على منشأة المراجعة أو وحدتها الخارجية تقيين أهمية أى تهديد ناتج . وإذا كان التهديد جوهريا ومؤثرا بصورة واضحة ينبغى أخذ أدوات الحماية فى الإعتبار وتطبيقها عند اللزوم للقضاء على التهديد أو تخفيضه لمستوى مقبول . وقد تشمل أدوات الحماية الآتى :-

- وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين يساعدون عميل المراجعة من صنع أية قرارات إدارية نيابة عن العميل .

- أستخدام مهنيين ليسوا أعضاء فى فريق التأكد للقيام بأداء الخدمة .

- أشتراك آخرين مثل خبراء مستقلين .

وإذا طلب الدور الذى أخذته منشأة المراجعة أو أحد وحداتها الخارجية على عاتقها القيام به صنع قرارات إدارية عن عميل المراجعة ولم يمكن عن طريق تطبيق أية أداه من أدوات الحماية تخفيض التهديد الناتج لمستوى مقبول ، على المنشأة أو وحدتها الخارجية أن تمتنع عن أداء هذا النوع من الخدمات لعميل المراجعة .

القضايا الفعلية أو التهديد بها

يمكن أن يؤدى البدأ فى إجراءات التقاضى أو التهديد الصريح بالبدأ فيها بين المؤسسة أو عضو من أعضاء فريق التأكد وعميل خدمة التأكد إلى خلق تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " أو الضغوط التى يفرضها العميل على فريق التأكد . حيث يجب أن تتسم العلاقة بين إدارة العميل وأعضاء فريق التأكد بالإحترام التام والإفصاح الكامل المتعلق بجميع جوانب عمليات النشاط للعميل . ويمكن أن توضع المؤسسة وإدارة العميل فى موقف عدائى عن طريق التقاضى ممايؤثر على رغبة الإدارة فى عمل إفصاحات كاملة ويمكن أن تواجه منشأة المراجعة تهديداً ناتجاً عن " المصلحة الشخصية " وتعتمد أهمية التهديد على عدة عوامل أهمها :

- أهمية القضية .

- طبيعة عملية خدمة التأكد .

- ما إذا التقاضى مرتبطاً بعملية تأكد سابقة .

وبمجرد تقييم أهمية التهديد ينبغى تطبيق أدوات الحماية التالية ، إذا لزم الأمر لتخفيض التهديدات لمستوى مقبول :

(A) الإفصاح للجنة المراجعة أو غيرها من المسئولين عن الحوكمة بمدى وطبيعة التقاضى .

أو(B) إذا كان التقاضى متعلقاً بعضو من أعضاء فريق التأكد ، يجب نقل هذا العضو من فريق التأكد .

أو(C) أستخدام محاسب مهنى إضافى لم يكن عضوا فى فريق التأكد لفحص العمل الذى تم أداه وإسداء النصح إذا لزم الأمر .

وإذا لم تخفض أدوات الحماية تلك التهديدات لمستوى مقبول ، يكون الإجراء الوحيد الملائم هو الأنسحاب من – أو رفض قبول – عملية التأكد .

٤،٨ آليات حماية أستقلالية المراجعين عند الأعتماد المفرط على دخل الأتعاب من عميل المراجعة

The Safeguards of Undue Dependence on an Audit Client

- ٤،٨،١ الحجم النسبى للأتعاب

عندما يمثل إجمالى أتعاب عميل المراجعة جزء كبير من إجمالى أتعاب منشأة المراجعة يمكن أن يؤدى الأعتماد على هذا العميل أو مجموعة شركاته والأهتمام بإمكانية خسارة العميل إلى خلق تهديد ناتج " المصلحة الشخصية " وتعتمد أهمية التهديد على عوامل أهمها :

- هيكل منشأة المراجعة .
- ما إذا كانت منشأة المراجعة جيدة أو لها تاريخ أم منشأة حديثا .

وينبغى تقييم التهديد ، وإذا كان التهديد جوهرياً ومؤثراً بصورة واضحة ينبغى أخذ أدوات الحماية فى الإعتبار وتطبيقها عند اللزوم لتخفيض التهديد لمستوى مقبول وقد يشمل قواعد الحماية ما يلى :

- مناقشة مدى طبيعة الأتعاب المطلوبة مع لجنة المراجعة أو غيرهم من المسئولين عن حوكمة الشركة .

- أتخاذ خطوات لتخفيف الأعتماد على عميل واحد .

- فحص مراقبة الجودة من طرف خارجى .

- أستشارة جهة أخرى مثل جهة رقابية مهنية أو محاسب مهنى آخر .

هذا ويمكن أن ينشأ تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " عندما يكون أتعاب عميل خدمة التأكد تمثل جزءاً كبيراً من دخل الشريك الفرد وينبغى تقييم أهمية التهديد وإذا كان جوهرياً بصورة واضحة يجب أخذ أدوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها عند اللزوم لتخفيض التهديد إلى مستوى مقبول وقد يشمل أدوات الحماية الآتى :-

- وضع سياسات وإجراءات لمتابعة وتنفيذ مراقبة الجودة على عمليات خدمة المراجعة .

- أستخدام محاسب مهنى إضافى لم يكن عضوا فى فريق المراجعة لفحص العمل الذى تم أداؤه أو بصورة إسداء النصح عند اللزوم .

- تجنب المراجعون المواقف التى تزيد خلالها الأتعاب المرتبطة بإداء خدمات المراجعة وخدمات بخلاف المراجعة من أحد العملاء عن ١٥% من إجمالى دخل أتعاب المؤسسة ، فإذا كان العميل أحد الشركات المسجلة فأن الأتعاب يجب إلا تزيد عن ١٠% من إجمالى دخل أتعاب منشأة المراجعة [1].

---

[1] **الفقرتين ٤,١ ، ٤,٢ من الميثاق الإنجليزىللاخلاقيات المهنية للمحاسبين .**

- ٤،٨،٢ الأتعاب متأخرة السداد

قد ينشأ تهديد ناتج عن " المصلحة الشخصية " إذا لم تدفع الأتعاب المستحقة من عميل التأكد نظير أداء الخدمات المهنية لفترة طويلة وخاصة إذا لم يدفع جزء جوهرى منها قبل إصدار تقرير التأكد للسنة التالية وبصورة عامة ينبغى أن تطلب سداد مثل هذه الأتعاب قبل إصدار التقرير وهنا يمكن تطبيق أدوات الحماية التالية :

- مناقشة مستوى الأتعاب المستحقة مع لجنة المراجعة أو المسئولين عن الحوكمة .

- إشراك محاسب إضافى لم يشترك فى عملية التأكد لتقديم المشورة أو مراجعة الأعمال التى تمت .

وينبغى على منشأة المراجعة أن تدرس ما إذا كان يمكن أعتبار الأتعاب متأخرة السداد مماثلة لقرض لعميل وعندما يكون الأتعاب متأخرة السداد ذات قيمة عالية ، ما إذا كان من المناسب أن تقبل المنشأة إعادة تعيينها .

- ٤،٨،٣ تسعير الخدمات

عند حصول المؤسسة على عملية للتأكد بمعدل أتعاب أقل كثيراً من تلك المحصلة من منشأة المراجعة السابقة أو المعروضة من قبل منشآت أخرى ، لن يمكن تخفيض التهديد الناتج عن "المصلحة الشخصية" لمستوى مقبول ما لم :

(a) تكن المنشأة قادرة على أثبات أن الوقت المناسب قد تم توفيره لهذه المهمة وأنه تم تكليف الموظفين المؤهلين لأدائها .

أو(b) يتم الإلتزام بجميع معايير التأكد المطبقة والمبادئ الإرشادية وإجراءات مراقبة جودة الأداء .

- ٤,٨,٤ الأتعاب المشروطة

الأتعاب المشروطة هى أتعاب محسوبة على أسس معدة مسبقاً متعلقة بنتيجة معاملة أو كنتيجة للعمل الذى تم أداؤه ولاتعتبر الأتعاب مشروطة إذا قامت المحكمة أو أية سلطة عامة بوضعها .

تخلق الأتعاب المشروطة التى تطلبها المنشأة فيما يتعلق بعملية التأكد تهديداً ناتجاً عن " المصلحة الشخصية " أو" الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير " ولا يمكن تخفيف هذا التهديد لمستوى مقبول بتطبيق بتطبيق أية أداه من أدوات الحماية ، وبناء عليه لا ينبغى على المؤسسة الدخول فى أية ترتيبات تخص أتعاب عميل خدمة التأكد يتم بموجبها أرتباط قيمة الأتعاب بنتيجة عمل التأكد أو حسابها كنسبة من قيمة البنود التى تعد موضوع عملية التأكد .

يمكن أيضاً أن تؤدى الأتعاب المشروطة التى تطلبها المنشأة فيما يتعلق بالخدمات بخلاف التأكد والمقدمة إلى عميل التأكد إلى خلق تهديد ناتج عن "المصلحة الشخصية" أو "والدفاع عن مصالح العميل أمام الغير" فإذا تم الأتفاق على التفكير فى مبلغ الأتعاب الخاصة بعملية بخلاف التأكد أثناء عملية المراجعة وكانت مرتبطة بنتيجة عملية التأكد لن يمكن تخفيف التهديد لمستوى مقبول بتطبيق أية أداه من أدوات الحماية .

وبناء عليه يكون الإجراء الوحيد المقبول هو عدم قبول مثل تلك الترتيبات.

ويتوقف التهديد الناتج عن الانواع الأخرى من ترتيبات الأتعاب المشروطة على عدة عوامل أهمها :

- مبالغ الأتعاب المحتملة .
- درجة التباين المتوقع فى الأتعاب .
- الأساس الذى تحدد بناء الأتعاب عليه .

- ما إذا كان سيتم فحص نتيجة المعاملة بواسطة شخص مستقل .

- تأثير الحدث أو المعاملة على عملية التأكد .

وينبغى تقييم أهمية التهديد وإذا كانت التهديدات جوهرية ومؤثرة بصورة واضحة ينبغى أخذ أدوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها عند اللزوم لتخفيض التهديدات لمستوى مقبول وقد يشمل أدوات الحماية مايلى :

- الإفصاح للجنة المراجعة أو غيرها من المسئولين عن حوكمة الشركة عن مدى وطبيعة الأتعاب المطلوبة .

- فحص وتحديد الأتعاب النهائية بواسطة الغير الذى ليست له علاقة بالموضوع .

- وضع سياسات وإجراءات للجودة والرقابة .

- ٤،٨،٥ تحديد مقدار الأتعاب الملائم

ولا شك أن أكثر المقترحات الشائعة في تحديد مقدار الأتعاب تعتمد على حجم عميل المراجعة إلا أنه ليس هناك إجماع علي أنه مؤشر ملائم ، حيث يمكن تحديده على أساس إجمالي الأصول أو إجمالي الأيراد أو إجمالي الأرباح . وإذا ما كان الامر كذلك فقد تثار عديد التساؤلات تتمثل فى هل أن ذلك يتحدد قبل أو بعد البنود الاستثنائية أو قبل أو بعد الضرائب.....إلخ وحتى لو لم أمكن التوصل إلي اتفاق بشأن أفضل مؤشر للحجم فأن ذلك لا يعد أساس ملائم لتحديد أتعاب المراجعة. على اعتبار أن الوقت والجهد والمهارات المطلوبة لعملية المراجعة تعتمد غالبا علي عوامل أخري بخلاف الحجم علي سبيل المثال ما إذا كانت عملية المراجعة تعتبر ارتباط أولي أم متكرر (تتطلب المراجعة الأولية وقت إضافي حتي يكون هناك تألف مع العميل وأعماله ونظامه المحاسبي......إلخ) بالإضافة إلى مدى تعقد أو بساطة الهيكل التنظيمي للعميل وأعمال المشروع، وجودة ضوابط الرقابة

الداخلية للعميل ، والخبرة المحاسبية لاعضاء فريق المحاسبة للعميل، ووجود (أو غياب) الظروف التي قد تحفز موظفي العمميل علي التلاعب في القوائم المالية (علي سبيل المثال الخطط الخاصة بطرح الاسهم أو إصدار سندات أثناء الفترة المحاسبية الناتجة أو ربط حوافز المديرين بالأرباح المقررة عنها)، علاوة علي ذلك فحتى إذا ما كان نطاق الأتعاب مقنع وأنه أمكن تطويره ليصاحب عوامل معترف بها مثل تأثير الوقت والمهارات المطلوبة لعمليات المراجعة فهناك الخطر الذي قد يحاول المراجعون ربطه بمراجعة معينة في ضوء أتعاب مقررة بدلا من الظروف المحددة لعملية المراجعة، وفي بعض الحالات فأن ذلك يمكن أن يؤدي إلي مراجعة أكثر من اللازم **Over Auditing** بمعني أن المراجعون يؤددون اختبارات مراجعة تزيد عن تلك التي تعتبر ضرورية وفي حالات أخري قد يتم أداء مراجعة أقل من اللازم**Under Auditing** والتي قد يترتب عليها فشل المراجعون في أداء الاختبارات التي تكون مطلوبة بسبب أن أتعاب المراجعة التي تم الاتفاق عليها بين المراجعين وإدارات عميل المراجعة تعتبر عائق خطير لتأمين والحفاظ علي استقلالية منشأة المراجعة وهو يعتبر عائق من الصعوبة بمكان التغلب عليه.

تتمثل الآلية التي يمكن أن تخفف من تلك الصعوبة فى التأكد من ان المديرين التنفيذيين المسئولين عن الإدارة اليومية للمنشأة لا يقومون بالتفاوض علي أتعاب المراجعة مع المراجعين حيث يجب أن يتم ذلك عن طريق لجنة المراجعة.

٤.٩ آليات حماية أستقلالية المراجعين عند تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلي عميل المراجعة

The Safeguards of Provision of Non- Audit Services to an Audit Client

مثل وضع اعتماد مفرط علي عملاء المراجعة للحصول علي دخل من الأتعاب ، أن تقديم خدمات بخلاف المراجعة إلي عملاء المراجعة ينظر إليه بصفته عامة علي أنه بمثابة تهديد خطير لاستقلالية المراجعين سواء في الحقيقة أو في المظهر. وكما ذكر باعلي فأن هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية قد اهتمت علي وجه التحديد بتلك القضية، ومع ذلك فهناك جانبين للمناقشة هما:

(A) إن طول أداء المراجع فى عملية المراجعة كما ذكر في الفصل الثاني يجعله علي تآلف بكافة جوانب عميل المراجعة وأعماله وتنظيمه ونظمه المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية والسياسات والموظفين الرئيسين وما إلي ذلك. يضع ذلك التآلف المراجع في موقف مثالى من شأنه يجعله يقوم بتقديم نصائح مالية وإدارية إلي عميل المراجعة. وبطبيعة الحال فأن المراجع بخلاف المستشارين الخارجيين الأخرين ليس مضطرا لإنفاق وقت للحصول على معرفة بالعميل الأمر الذى من شأنه يحقق وفورات فى التكاليف المرتبطة ، علاوة على ذلك بسبب أن المراجع على تآلف مع كل جوانب تنظيم العميل من ثم فإنه يكون قادرا على توقع الأثر المحتمل على كافة أجزاء المنظمة لأي نصيحة يتم إعطاءها للإدارة ، أما الاستشاري الخارجي فمن المحتمل أن يصبح على ألفة فقط بأحد بجوانب المنشأة المرتبطة بالمهمة المحددة التي يتولاها وليس كافة الجوانب ومن فقد لايقوم الاستشاري نتيجة لذلك بتقييم النتائج الواسعة داخل التنظيم في ضوء الاستشارة التي قدمها لإدارة المنشأة.

(B)عندما يتم الاتفاق بوجع عام قيام المراجعين بتقديم استشارات مالية وإدارية لعملاء المراجعة تتسم بأنها أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بالاستشاريين الخارجيين الآخرين إلا أن تحقيق وفورات تفى قديم تلك الخدمات من المحتمل أن تكون تلك التكلفة على الأقل على حساب بعض من استقلالية ذلك المراجع.

حيث يأتي التهديد الموجه إلى استقلالية المراجعين من ثلاثة مصادر رئيسية هي تهديد المصلحة الشخصية وتهديد الفحص الذاتي لعمل بخلاف المراجعة بالإضافة إلى تهديد التآلف .

أذن فلاسف يترتب على تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة تهديداً لأستقلالية منِشأة المراجعة أو وحدة من وحدتها الخارجية أو أعضاء فريق المراجعة وخصوصاً فيما يتعلق بالأخطار التى تواجه الأستقلالية ، ولذا فمن الضرورى تقييم أهمية أى تهديد ناتج عن تقديم مثل تلك الخدمات .وفى بعض الحالات قد يكون من الممكن القضاء على أو تخفيض التهديد عن طريق تطبيق أدوات الحماية وفى حالات أخرى لا تتوافر أدوات حماية لتخفيض التهديد لمستوى مقبول

(i) المصلحة الشخصية Self – Interest

يشير إيضاح الأخلاقيات المهنية علي أن كافة العمل الذي يخلق العلاقة المالية بين المراجع وعميل المراجعة قد يبدو أنه يخلق تهديد المصلحة الشخصية. حيث إن موضوعية المراجع قد يتم أضعافها عن طريق الحاجة للبقاء في صورة جيدة مع مديري الشركة محل المراجعة ذلك من أجل الاحتفاظ بعلاقة العمل. إلا أن التهديد المدرك ينمو مع زيادة حجم الأتعاب بجانب القيام بأداء خدمات إضافية على عملية المراجعة.

(ii) الفحص الذاتي لعمل بخلاف المراجعة

Self - Review of Non – Audit Work

إذا قدم المراجع (أو منشأة المراجعة) استشارات إلي عميل المراجعة عن طريق وضع نظام محاسبي جديد على سبيل المثال فإن العميل سوف يتصرف علي أن تلك الاستشارة تمثل تقييم النظام المحاسبي الجديد ، وفي ظل القيام بأية عملية مراجعة لاحقة فأن المراجع (أو أعضاء منشأة المراجعة) سوف يقوم

بفحص نتائج استشارته. في تلك الظروف من الصعوبة بمكان الاعتقاد بأن المراجع سوف يقوم بتقييم النظام بنفس مستوي الموضوعية التي كان يطبقها في حالة الحصول علي الاستشارة عن النظام من استشاري خارجي. حتي إذا كان المراجع في الواقع قادرا علي الاحتفاظ باتجاه ذهني موضوعي وغير متحيز، فقد يكون من الصعوبة للملاحظ الخارجي أن يقبل بأن تكون الحالة ولذلك كحد أدني فأن الاستقلالية في المظهر يتم إضعافها.

ويوجد موقف مماثل عندما يمثل المراجع كل من معد القوائم المالية والقائم على مراجعتها - حتى إذا قام المراجع بالاحتفاظ باتجاه ذهني غير متحيز عند اداء عملية المراجعة، فقد يكون من الصعوبة للملاحظ الخارجي أن يستنتج أن المراجع يحتفظ باستقلاليته بالفعل، وقد يتم التخفيف من ذلك الموقف إذا قام شخص معين أخر أو مجموعة داخل منشأة العميل بتقديم تلك الخدمة الاستشارية أو قام بإعداد تلك القوائم المالية.

ومع ذلك فأن الاستقلال في المظهر إذا لم يكن موجودًا في الحقيقة سيظل عند المستوي الأدنى مقارنة بما سيتم تطبيقه إذا لم ترتبط منشأة المراجعة بتقديم أي خدمة استشارية أو عند قيامها بإعداد حسابات عميل المراجعة.

تهديد التآلف Familiarity Threats

إذا ما قدم المراجع خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلي عميل المراجعة فأنه قد يدرك أنه مرتبط بشكل وثيق جدا بإدارة عميل المراجعة بدرجة قد لا يكون معها قادرًا على أداء عملية المراجعة بطريقة موضوعية على نحو غير متحيزة وعلي الرغم من أن التهديد المحتمل لاستقلالية المراجعين قد ينتج من تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة، فأن الإرشاد الأخلاقي للمهنة قد أتسم بالتساهل وعدم التشدد في ذلك الخصوص. علي سبيل المثال فقد أشار ميثاق الأخلاقيات المهنية الأنجليزية إلى مايلى

"من الجدوى الاقتصادية أن يقوم المحاسبون المهنيون بتقديم خدمات أخري بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة في ضوء المهارة والجهد التي تمكنهم من القيام بذلك في الممارسة العامة باعتبار انهم لديهم سابقا معرفه جيدة باعمال هؤلاء العملاء. أن كثير من الشركات (لاسيما الصغيرة منها) سوف يتأثرون عكسيًا إذا لم يتمكنوا من الحصول علي خدمات أخري إضافية من مراجعيهم" .

ومع ذلك يتعين تحذير المراجعين من ضرورة إعطاء عناية كبيرة عند قيامهم بأداء الوظائف الإدارية أو عند اتخاذ القرارات الإدارية كما يجب أن يكونوا يقظين تجاه عدم تخطي الحدود الموضوعية علي دخل الأتعاب الذي يتم الحصول عليه من عميل المراجعة حسب ما تم مناقشتة سابقا بالاضافة إلي التأكد من أن آليات الحماية الملائمة قد تم وضعها لمنع تأثير خدمات بخلاف المراجعة عكسيا علي موضوعيته.

أن مسألة ما إذا كان استقلالية المراجعين يتم أو لا يتم إضعافها عن طريق تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة قد خضعت لجدل كبير فى كثير من السنوات. قد أكد معلقون مثل **Cowen** علي أن هناك دليل اثبات تجريبي قليل (أو لا يوجد) للاشارة إلي أن تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة يضعف من استقلالية المراجعين، وبالمثل فقد استنتجت لجنة عن مسئوليات المراجعين عام ١٩٧٨ بأنه ليس هناك أي دليل أثبات يفيد أن تقديم خدمات بخلاف المراجعة قد أضعف من استقلالية المراجعين في الحقيقة، ومع ذلك فهناك معلقين آخرين سواء داخل مهنة المراجعة علي سبيل المثال **Briloff** أو من خارج المهنة علي سبيل المثال **Dingell** رجل الكونجرس الأمريكي بالاضافة إلي **Austin Mitchell** قد أكدوا علي أن تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة يسهم في إضعاف استقلالية المراجعين.

إن تحليل المناقشات المتقدمة عن طريق أصحاب كل وجهة نظر قد تسفر عن ان الإجابة علي التساؤل الخاص بما إذا كانت استقلالية المراجعين يتم الحد منها عن طريق تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة تعتمد بشكل قليل علي طبيعة ومقدار تلك الخدمات أم لا، وحسب ما تقدم ذكره ففي ظل قانون الشركات عام ١٩٨٩ واللوائح التي تم إصدارها يتعين على الشركات أن تفصح في تقاريرها السنوية عن القيم المدفوعة أو المستحقة للمراجع أو منشأة المراجعة الخاصة بالسنة المرتبطه باتعاب المراجعة (علي نحو منفصل) وتلك الخاصة بخدمات بخلاف المراجعة. عن طريق إلزام الشركات بالافصاح عن تلك المعلومات فأن الاطراف الخارجية المهتمة يكون لديها القدرة على إقناع نفسها بتقييم أثر مدى تقديم خدمات بخلاف المراجعة عن طريق المراجع ولذلك يمكن تكوين الرأي عما إذا كانت استقلالية المراجع قد تم اضعافها نتيجة لذلك أم لا.

ومع ذلك ففي الولايات المتحدة الأمريكية فقد انتهت هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية **S.E.C** إلي نتيجة مؤداها أن تلك الافصاحات ليست كافية. فأثناء التسعينيات أصبحت الهيئة مهتمة تماما بالنمو المتزايد في تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة وإضعاف مدى استقلالية المراجعين الناتج عن ذلك وبالتالي فقد أدخلت قواعد صارمة جديدة لضمان استقلالية المراجعين (أصبحت تلك القواعد فعالة من ٥ فبراير عام ٢٠٠١) ، وقد شرح **Turner** ذلك بذكر أنه عند وضع تلك القواعد فقد أرشدت الهيئة إلي وجود أربعة مبادئ تشير إلي خرق وانتهاك استقلالية المراجعين . حيث تحدد تلك المبادئ الأربعة بأن المراجع لا يعتبر مستقلا عندما:

١- يكون لدية مصلحة متبادلة أو متعارضة مع عميل المراجعة.

٢- هل تم وضعه في موقف المراجع لعمله الخاص.

٣- هل تصرف كأحد أعضاء الإدارة أو أحد العاملين لدي عميل المراجعة.

٤- هل هو في موقف يعتبر مدافعا عن مصلحة العميل.

وقد حظرت قواعد استقلالية المراجع الصادرة عن طريق الهيئة أن يقوم المراجع بتقديم خدمات قانونية أو خدمات امساك السجلات إلى عملاء المراجع المسجلين لدى الهيئة بالإضافة إلي منعه من إصدار تقارير تثمين أو تقييم؟[١٧]

وقد شرح **Turner** ذلك عند الارتباط بتقديم الخدمات القانونية علي النحو التالي:

أن هناك تعارض ينشأ بصفة أساسية بين دور المراجع المستقل ودور المحامي. حيث تتمثل مسئولية المراجع في الفحص بموضوعية بالاضافة إلي التقرير بغض النظر عن الاثر علي العميل في حين أن الواجب الرئيسي للمحامي يتمثل في تقديم مصلحة العميل، ويتضمن الخطر في إعطاء نصيحة قانونية للعملاء بالاضافة إلي إعداد الاراء القانونية.

وقد حظرت أيضا قواعد استقلالية هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية وجود علاقات الانتساب والعمل مع عملاء المراجعة المتضمنة مشروعات أو شركات التضامن المحدودة أو الاستثمار في شركات الموردين أو العملاء، ومصالح التأجير بالاضافة إلي المبيعات (بخلاف الخدمات المهنية) عن طريق المراجع (أو منشأة المراجعة). وبالمثل فقد حظر قيام المراجعين بأي عمل مع عملاء المراجعة يتضمن أتعاب شرطية[1] .

---

[١٧] تتضمن خدمات التثمين والتقييم أي خدمة لتقييم الأصول سواء الملموسة أو غير الملموسة أو الالتزامات، أما أراء أو تقارير العدالة فهي ترتبط بالآراء التي تعبر عن كفاية الدراسة في أحد العمليات.

[1] تعرف الأتعاب الشرطية بأنها أي أتعاب يتم المطالبة نتيجة تقديم خدمة معينة تتوقف على ترتيب معينة بمقتضاه لن يتم التحميل بأية أتعاب إلا إذا تم تحقيق نتيجة معينة أو تلك الترتيب الذي خلاله يعتمد تحديد مقدار الأتعاب على تحقق تلك النتيجة متضمنا العمولات .

تتطلب تلك القواعد بشكل إضافي أن تفصح لجان المراجعة في ايضاحاتها السنوية علي ما يلي:

١- الأتعاب التي تم المطالبة بها مقابل الخدمات المقدمة عن طريق المراجع الرئيسي، ويمكن تقسيم تلك الأتعاب إلي أتعاب مقابل الخدمات التالية:-

(a) مراجعة وفحص القوائم المالية السنوية والربع سنوية للشركة.

(b) استشارات تكنولوجيا المعلومات.

(c) كافة الخدمات الأخرى.

٢- ما إذا كان لجنة المراجعة تدرس إمكانية التوفيق بين خدمات بخلاف المراجعة التي قدمت للشركة من مراجعيها ومدى استقلاليتهم.

ومع ذلك فإن مقدار كبير من الأتعاب المدفوعة لمكتب **Andersen** مقابل خدمات بخلاف المراجعة عن طريق شركة **Enron** قد ركزت الانتباه مرة أخرى على قضية تقديم خدمات بخلاف المراجعة .

أن القسم رقم ٢٠١ من قانون **Sarbanes-Oxley** قد حظر على المراجعين من القيام بأداء تسعة مجموعات من خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة من الشركات العامة والتي تم تضمينها في الشكل الإيضاحي رقم (٤,٤) بالإضافة لذلك فإن أي خدمات غير محظورة يجب أن يتم الموافقة المسبقة عليها عن طريق لجنة المراجعة ، وقد تبنت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قواعد لعضوية استقلالية المراجع في يناير عام ٢٠٠٣ تتسق مع متطلبات قانون **Sarbanes –Oxley** .

أن القانون والقواعد المعدلة للمهنة **SEC** قد قيدت إلا أنها لم تلغي إمكانية تقديم أنواع الخدمات الاستشارية **Consulting Services** لعملاء المراجعة . أن كثير من الخدمات تم منعها في ظل قواعد الهيئة القائمة عن الاستقلالية التي تم تبنيها في نوفمبر عام ٢٠٠٠ ، وقد أوضحت القواعد الجديدة كثير من

المحظورات القائمة وتوسعت في الظروف التي خلالها يتم حظر تقديم تلك الخدمات ، وقد توصلت بعض لجان المراجعة لنتيجة مؤداها أنها يجب ألا تقوم منشأة المراجعة بتقديم أي خدمات بخلاف المراجعة متضمنة الخدمات الضريبية **Tax Services** في كثير من الحالات .

شكل إيضاحي رقم (٤،٤)
الخدمات الاستشارية المقيدة (التسعة)
في ظل قانون Sarbanes – Oxely
والقواعد المعدلة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC

١- خدمات إمساك الدفاتر والخدمات المحاسبية .

٢- تصميم وتطبيق نظم معلومات مالية .

٣- خدمات التثمين أو التقييم Appraisal or valuation .

٤– الخدمات الاكتوارية Actuarial.

٥- المراجعة الداخلية كمصدر خارجي عن الشركة Outsourcing .

٦- وظائف إدارة الموارد البشرية (Human Resources (HR .

٧- خدمات السمسرة والتداول والاستشارات الاستثمارية أو الخدمات المصرفية الاستثمارية.

٨– خدمات قانونية أو الخبرة غير المرتبطة بالمحاسبة .

٩– أي خدمات أخرى يحددها مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة على أنها محظورة وفقاً للقوائم .

وقد أشار ميثاق أخلاقيات المهنيين الصادر عن طريق الأتحاد الدولى للمحاسبين إلى أن أدوات الحماية التالية على وجه الخصوص ذات صلة

بتخفيض التهديدات الناتجة عند تقديم خدمات بخلاف خدمة المراجعة لعملاء المراجعة إلى مستوى مقبول :-

- سياسات وإجراءات لمنع الموظفين المهنيين مع صنع قرارات إدارية لعميل المراجعة .

- مناقشة قضايا الأستقلالية المتعلقة بتقديم خدمات بخلاف خدمة المراجعة مع أولئك المسئولين عن الحوكمة مثل لجنة المراجعة .

- سياسات داخل عميل التأكد تخص مسئولية الإشراف على تقديم المؤسسة لخدمات بخلاف المراجعة .

- أستخدام محاسب مهنى إضافى لإسداء النصح المتعلق بالتأثير المحمتل لعملية بخلاف خدمة التأكد على أستقلالية أعضاء فريق المراجعة ومنشأة المراجعة .

- الحصول على إقرار عميل التأكد بالمسئولية عن نتائج العمل التى قامت المؤسسة بأدائه .

- الإفصاح لأولئك المسئولين عن الحوكمة مثل لجنة المراجعة عن طبيعة وحجم الأتعاب المطلوبة .

- إعداد الترتيبات بحيث لايشارك الأفراد الذين يقدمون خدمات بخلاف خدمة المراجعة .

وينبغى على منشأة المراجعة قبل قبول أية مهمة لتقديم خدمة بخلاف خدمة المراجعة لعميل المراجعة أن تدرس ما إذا كان تقديم مثل تلك الخدمات قد يخلق تهديداً للأستقلالية . وفى المواقف التى يكون التهديد فيها جوهرياً بصورة واضحة ينبغى رفض العملية .

وقد يؤدى تقديم بعض الخدمات بخلاف خدمة المراجعة إلى عملاء المراجعة إلى خلق تهديد للأستقلالية ، ويكون هذا التهديد جوهرياً بدرجة يتعذر

معها على أية أداة من أدوات الحماية القضاء عليه أو تخفيفه لمستوى مقبول ، ومع ذلك يجوز السماح بتقديم مثل تلك الخدمات لمنشأة ذات علاقة أو لقسم أو لأحد بنود القوائم المالية لهؤلاء العملاء وذلك عندما يتم تخفيض أية تهديدات لأستقلالية المنشأة إلى مستوى مقبول .

٤. ١٠ آليات الحماية المقترحة الاخري لتقوية استقلالية المراجعين

Cither Proposed Safeguards for Strengthening the Independence of Auditors

أعترف كثير من أعضاء مهنة المراجعة بالاضافة إلي عدد من السياسين ورجال الصحافة المالية بأهمية استقلالية أثر المراجعين على مستقبل وظيفة المراجعة، وقد تبينوا أيضا مدى الأخطار الموضوعة علي تلك الاستقلالية لاسيما عندما يكون هؤلاء المراجعين متالفين جدا مع عملاء المراجعة وإداراتهم ويعتمدون بشكل كبير علي تلك الادارات في الحصول علي اتعابهم واستمرارية تعينيهم كمراجعين، وقد عبر المعلقون عن مخاوفهم بخصوص عدم فعالية متطلبات التشريعات الحالية والنشرات الإلزامية للتنظيمات المهنية في التعامل مع تلك المشكلة. وكما ذكر فيما تقدم فقد تبنت هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية وجهة نظر بأن المراجعون يميلون تجاه إضعاف استقلاليتهم عن طريق وضع مصالح أعمالهم الخاصة (أو مصالح منشاتهم) بجانب مصالح الجمهور ولذلك فقد أدخلت قواعد جديدة صارمة لتقوية استقلالية المراجع.

وربما تكمن المشكلة في التآلف التام للمراجعين أيضا مع عملاء المراجعة أو أن إدارات الشركة محل المراجعة قد اصبحت قادرة علي ممارسة تأثير كبير علي المراجعين، ولذلك فمن الضروري أن يتم تقديم أقتراحات أخري من أجل الحفاظ علي وتقوية استقلالية المراجعين تتضمن الآليات التالية :

٤،١٠،١ تعيين المراجعين عن طريق الحكومة أو عن طريق أحد الهيئات الحكومية .

٤،١٠،٢ تعيين المراجعين عن طريق مجموعة معينة من المساهمين.

تعيين المراجعين عن طريق لجان للمراجعة .

- ٤-١٠-١ تعيين مراجعي الشركة عن طريق الحكومة أو أحد الهيئات الحكومية

Appointment of Company Auditors by the State or a State Agency□

كما تم ذكره سابقا تتمثل وجهة النظر السائدة الآن بشكل شائع في عدم كون المراجعين مستقلين بشكل حقيقي عن إدارات عملاء المراجعة في كافة الأوقات بسبب قوة ونفوذ تأثير تلك الادارة علي تعيين هؤلاء المراجعين وتحديدهم مبالغ أتعابهم، وقد أعطي ذلك سببا لاقتراح أن استقلال المراجعين يمكن أن يتم تقويته إذا ما تم تعيين مراجعي الشركة عن طريق الحكومة أو أحد الهيئات الحكومية.

ومع ذلك فإن ذلك الاقتراح رغما عن مزاياه إلا أن له صعوباته الجمه. علي سبيل المثال فإذا ما قامت الحكومة بالرقابة علي عملية تعيين وتحديد أتعاب المراجعين فان الحكومة بالتبعية أيضا ستقوم بالرقابة علي وظيفة المراجعة ، ولاشك أن ذلك سيضيف إمكانية تعرض المراجعون إلي الاجندة السياسية اليومية بالاضافة إلي فقد مهنة المراجعة استقلالها المهني، علاوة علي ذلك فاذا ما تم تعيين المراجعين عن طريق احد الهيئات الحكومية فانهم سوف يتم محاسبتهم من خلالها وفي نفس الوقت إذا ما ظل مديري الشركات مسئولين أمام تلك الجهات فانه يمكن أن ينشأ تعارض فيما بين مسئوليات هؤلاء المديرين

ومسـئوليات المـراجعين الأمـر الـذي سيصـاحب بصـعوبات ناجمـة مـن إمكانيـة إنجاز عملية مراجعة فعالة.

- ٤.١.٠٢ تعيين المراجعين عن طريق مجموعة أو جماعة المساهمين أو أصحاب المصلحة

Shareholder / Stakeholder Panel

أن التعـارض المحتمـل بـين مسـئوليات المـديرين ومسـئوليات المـراجعين (الناتجة من تعيين المراجعين عن طريـق أحد الهيئـات الحكوميـة) يمكـن أن يـتم تجنبه إذا ما كان المراجعين مسئولين أمام مجموعـة حملـة الأسـهم. حيث يمكـن لمساهمي الشركة تعيين اللجنة التي تمثل مصالحها (بحث يستبعد من تلك اللجنـة الإدارة والمـديرين لكبـار) بحيـث يـتم تخصـيص تلـك اللجنـة بتعيـين ومكافـآة ومتابعة وتقييم مراجع الشركة. وبتلك الطريقـة فـأن كـل مـن المـديرين والمراجـع سيتم محاسبتهم بشكل منفصل أمام مساهمي الشركة.

أن فكرة وجود جماعـة حملـة الأسـهم قد تـم مناقشـتها ودراسـتها عـن طريـق مجلـس مبـادئ المراجعـة عـام ١٩٩٢-١٩٩٤. حيـث أقترحـت ايضـا أنـه قـد يـتم تطوير تلك اللجنـة بتشكيل لجنـة من جماعـة أصـحاب المصـالح وهـي تلـك التـي تمثـل مجموعـة أوسـع للمصـالح (متضـمنا حملـة الأسـهم) بـدلا مـن تلـك المصـالح الخاصة بحملة الاسهم وحدهم ، ومـع ذلك تتمثل أحد الانتقـادات الممكنـة لفكـرة مجموعة أو جماعة أصحاب المصالح فى أنها تؤدى إلى تضمين مجموعة أوسع لاصـحاب المصـالح فـي العمليـة الاشـرافية ممـا قـد يخلـق بعـض التعـارض فـى المسـاءلة المحاسبية بين المراجـع والمـديرين . فبينمـا سيكون المراجـع مسئولا

عن أصحاب مصالح الشركة (أى أمام لجنة أصحاب المصالح) فأن المديرين سوف يكونوا مسئولين قانونا فقط أمام حملة الأسهم.

ومن وجهة نظر تقوية استقلالية المراجعين فإن مجموعة هيئة المساهمين أو أصحاب المصالح قد تفوق نظرياً فكرة لجنة المراجعة ، ويرجع السبب وراء ذلك أنه أن لجنة أصحاب المصالح (أو المساهمين) تتسم بأنها لجنة خارجية ومستقله عن هيكل حوكمة الشركة محل المراجعة ، أما لجنة المراجعة فأنها تعتبر أحد لجان مجلس الإدارة ولا يمكن بالتالي أن تقوم بتقيم أو تدعيم ذلك المراجع من ذلك المجلس.

وعلي الرغم من ان لجنة المراجعة يجب ان تتضمن بصفة رئيسية (أو على نحو كامل) مديرين غير تنفيذيين (يكونوا مستقلين عن إدارة الاعمال اليومية للشركة) إلا أن مجلس الإدارة كمجموعة - متضمنـًا التنفيذيين أو غير تنفيذيين- يعتبر مسئولا قانونا عن كامل إدارة وتوجيه وتسيير أمور الشركة، وعلي الرغم من ان الافضلية النظرية لفكرة لتأمين استقلالية المراجعين حتي الان لفكرة أعضاء لجنة المساهمين أو لجنة اصحاب المصلحة فانها لم تجذب بعد كثير من التأييد ، وأن مدخل لجنة المراجعة بشكل كبير هو الذى تم تنبيه بشكل كبير وأصبح شائع الأنتشار .

(d) **تعيين المراجعين عن طريق لجان المراجعة Audit Committees**

ربما تعتبر لجان المراجعة هي أكثر الوسائل التي تم الاعتماد عليها بشكل واسع لتقوية استقلالية المراجعين ، تمثل لجنة المراجعة احد لجان مجلس الادارة (او ما يعادله) والتي قد تفوض المسئولية عن طريق المجلس لأغراض الإشراف علي عملية التقرير المالي الخارجية **External Financial Reporting Process** متضمنا عملية المراجعة الخارجية **External Audit** .

وعبر العقود الثلاثة الاخيرة فأن قيمة لجان المراجعة كوسيلة لتعزيز عملية التقرير المالي الخارجية بالاضافة إلي تأمين استقلالية المراجعين الخارجين قد تم الاعتراف بها وإقرارها، كما أن تلك اللجان أصبحت الآن يتم تشكيلها بشكل واسع الانتشار في كثير من اجزاء العالم، وقد يتباين تطويرها من بلد إلي بلد آخر. إلا أنه في كل حالة تم الأرتباط خلالها بفشل غير متوقع للشركة أو تقارير عن سوء الاداء عن طريق مدير الشركة أو مسئوليها التنفيذيين الكبار كان هناك دافع الاهتمام بوجود تلك اللجان ، ويبدو أن السياسيين والجمهور يعتقدون بانه إذا كان المراجعون مستقلين علي نحو ملائم عن إدارات عملائهم وأنهم يقومون بأداء مسئولياتهم بمهارة وعناية واجبة من ثم فأن أجراس التحذير ستكون صحيحة علي الاقل في بعض الحالات. وفي ضوء ذلك قد يتم التبرير بوجه عام إذا ما تم تكوين لجان مراجعة باغلبية مديرين غير تنفيذيين للاشراف علي تعيين المراجعين الخارجيين ووظيفة المراجعة الخارجية، من ثم فان فشل الشركة غير المتوقع وسوء السلوك غير المكتشف عن طريق المسئولين الكبار سوف يتم تخفيضه بشكل جوهري.

١١.٤ التدوير الإلزامي للمراجعين Mandatory Auditor Rotation

هناك صورتين لتدوير المراجعين تم اقتراحها هما:

(i) تدوير الشركاء المسئولين عن أحد عمليات المراجعة مع الحفاظ على عملية المراجعة نفسها عن طريق منشأة المراجعة.

(ii) تدوير منشآت المراجعة المسئولة عن عملية مراجعة محددة.

وقد تم تأييد ودعم هذين المقترحين عن طريق عديد من السياسيين على سبيل المثال رجال الكونجرس الأمريكى سواء **Metcalfe Moss** ، وأيضاً **Dingell** بالإضافة إلى **Austin Mitchell** فى المملكة المتحدة ، حيث تم التعبير عن أربعة وجهات نظر رئيسية عم تدوير المراجع تتمثل فى الآتى :-

١- تميل جودة وكفاية عمل المراجعين للانخفاض خلال الزمن كلما يصبح المراجعين متآلفين تماما مع عملاء مراجعة محددين. وكنتيجة لذلك قد يتم البدء في عمل افتراضات غير مبررة، حيث قد يقوم المراجع على سبيل المثال بأفتراض فعالية ضوابط الرقابة الداخلية و إمكانية الاعتماد علي إقرارات الإدارة تأسيسا علي نتائج عمليات المراجعة السابقة بدلا من أن يقوم بتقييم دليل الإثبات الحالي بموضوعية.

٢- من المحتمل أن تؤدى العلاقة طويلة الأجل مع عميل المراجعة من المحتمل أن تؤدي إلي تطوير علاقة شخصية وثيقة الصلة بين المراجع وإدارة العميل . وهذا من المحتمل أن يؤدي إلي تخفيض في موضوعية المراجع وأضعاف الاتجاه الذهني غير المتحيز عند أداءه عملية المراجعة للعميل.

٣- أن كثير من المراجعين خدمات استشارات إدارية (بخلاف المراجعة) إلي عملاء المراجعة وقد يكون مدى تلك الخدمات من الزيادة لدرجة من المحتمل معها أن يزيد وقت أداء تلك الخدمات بشكل مباشر بالتناسب إلي الوقت الذي يتم خلاله أداء عملية المراجعة.

أن أصحاب مذهب التدوير الالزامي للمراجع مقتنعين بأن المراجعين من غير المحتمل أن يقوموا بتقييم نتائج الاستشارة الإدارية التي قاموا باعطائها إلي عملائهم بنفس الموضوعية التي قد ترتبط بنتائج الاستشارة المقدمة عن طريق أخرين كمستشارين غير مرتبطين.

٤- كلما طالت فترة احتفاظ المراجع بعملية المراجعة لاحد العملاء المحددين كلما زادت جوهرية عمل خدمات الاستشارات الإدارية. وكلما تزايدت خدمات الاستشارية الإدارية كلما زاد اعتماد المراجع علي العميل في توفير دخل الأتعاب. ويبدو أنه من الأرجح أن ذلك الاعتماد سوف يسبب بعض الأضعاف لاستقلالية المراجع في المظهر إذا لم في الحقيقة.

من خلال تفحص تلك المناقشات الجدلية يتضح أنه بينما يمكن أن يتوقعأن يؤدى تـدوير عمليـات المراجعـة فيمـا بـين منشـأت المراجعـة إلـى تخفـيض كافـة المشـاكل الأربعة السابقة ، إلا أن تدوير عمليات المراجعة داخل تلك المنشآت يـؤثر فقط علـي المشـكلتين الأولـي والثانيـة فـي حـين تمثـل المشـكلتين الأخـرتين أخطـار رئيسـية لاستقلالية المراجعين وفقاً لرؤية هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية .

أما هؤلاء الذين يعارضون التدوير الالزامي للمراجع فأنهم يدعمون موقفهم بمناقشات عكسية تتضمن ما يلي:

١- أن تعقد منظمات الأعمال الأكثر حداثة تجعل ارتباطات المراجعة قصيرة الأجل غير ملائمة. حيث تستنفذ وقت كبير من المراجع لاكتساب معرفة شاملة بأنشـطتها وسياسـاتها وعملياتهـا ونظمهـا المحاسـبية وضـوابط رقابتهـا الداخليـة وموظفيهـــا الرئيســـيين ومـــا إلـــي ذلـــك. حيـــث تلـــك المعـــارف بمثابة ذلك متطلبات جوهرية لاداء عملية مراجعة فعالة طبقًا لمعايير المراجعة ، وقـد ذكـر **Olson** رئـيس المجمـع الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين للجنـة التجـارة بمجلس الشيوخ الأمريكي في عام ١٩٧٦ فى هذا الشأن ما يلي:-

إن أكثـر عمليـات المراجعـة تـم هـى تلـك التـى أدائهـا بوجـه عـام عن طريـق المراجعين عندما يحصلون علي معرفة شـاملة بمنشـأة الأعمـال محـل المراجعـة، وقد تم التسليم عموما بان تلك المعرفة يتم اكتسابها بشكل جيد عن طريق الخبـرة الفعلية بعملية المراجعة والتـي يتم الحصـول عليها عـادة عـاده مـن خـلال مـرور الزمن.

فإذا ما تم إتباع التدوير الالزامي للمراجـع فـان الشـركة قد تضـطر إلـي تعيين مراجعين جدد على الرغم من أن جودة عملية المراجعة كانت تتسم بالتحسن .

٢- أن تـدوير المـراجعين سـيؤدي إلـى أتعـاب مراجعـة متزايـدة بشـكل جـوهري. حيـث عـادة مـاتكون أتعـاب مراجعـة السـنوات الأولـى فـى أى عمليـة

المراجعة ذات التكلفة مرتفعة جداً . وأثناء مرور السنوات فأن المراجع يجب أن يكرس وقت وجهد ملحوظ ليصبح متالفا مع العميل وأنشطته، وهذا ليس ضرويا في السنوات الأخيرة بطبيعة الحال ، ومع التدوير الالزامي للمراجع فأن الفترة الأولية المكلفة لاي عملية مراجعة سوف تحدث بشكل متكرر مقارنة مع الموقف القائم ، كما أن العوائد التي يتم اكتسابها في الوقت اللاحق سيتم فقدها وبذلك لن يتم تحقيق وفورات بالتكلفة.

٣- أن الجودة الشاملة لعمليات المراجعة سوف تهبط في ظل التدوير الإلزامي للمراجع ، على اعتبار أن المراجعين سيعرفون أن ارتباط المراجعة يتعين أن يتم انهاؤه بعد مرورعدد محدد من السنوات ولذلك فلن تكون هناك دوافع أو حوافز لهم لإداء عمليات مراجعات ذات أعلى مستوى للجودة .

لذلك فعندما يتم تقييم أفضلية التدوير الالزامي للمراجع عن البديل الآخر فان يتطلب الأمر أن يتم ترجيح عوائد ذلك المقياس فى مواجهة تكاليفة المرتبطة ، وفقاً لذلك فقد ذكر **Hoyle (1978)** ما يلي :-

" لم يتم تأييد موضوع التدوير الالزامي للمراجعين في كثير من المناقشات الجدلية وذلك لعديد من الأسباب ربما إبرزها ، علي سبيل المثال تجاهل الجودة الشاملة لعمل المراجعة في ظل نظام التدوير مشاكل ارتباطات المراجعة الأولية بالإضافة إلى أغفال درجة تعقد أعمال وأنشطة تنظيمات الأعمال الحديثة . تتمثل وجهة النظر هذه في أن التدوير الالزامي يشبة لحد ما محاولة الضرب فراشة بعنف بمضرب بيسبول، فعلى الرغم من أنه يمكن حل تلك المشكلة (الحد من استقلالية المراجع) فأن الخسارة المصاحبة قد يمكن تعويضها. ولذلك يعتبر إجراء التدوير الإلزامي للمراجع قاسيا لحد كبير للدرجة التي يمكن القول معها بأنها تعتبر خطوة يتم اتخاذها بدون اثبات أن عوائد تفوق التكاليفها " .

وبغض النظر عن درجة قوة المناقشات الجدلية التي أبديت ضد تدوير المراجع فأنه يبدو أن المهنة قد أخضعت لضغط هؤلاء الذين يؤيدون عملية تدوير شركاء المراجعة **Rotation of Audit Partners** . ففي المملكة المتحدة تم تشجيع المهنة للسير وللتحرك نحو ذلك الاتجاه عن طريق اللجنة الخاصة بالجوانب المالية لحوكمة الشركات (لجنة كادبوري عام ١٩٩٢). حيث تطلعت تلك اللجنة علي وجه التحديد إلي وسائل تحسين حوكمة الشركات في الشركات المسجلة بالمملكة المتحدة ، وقامت بدراسة موضوع التدوير الالزامي للمراجع من بين عدة موضوعات أخري ، وقد انتهت إلي قرار ضد التدوير الاجباري لمنشآت المراجعة **Rotation of Audit Firms** إلا أنها قد تصرفت بشكل مؤيد تجاه أقتراح تدوير شركاء المراجعة ، وذهبت لأبعد من ذلك بمطالبه مهنة المحاسبة نحو وضع إرشادات تنظر إلي تطبيق النظام الملائم. وانطلاقا من ذلك ففي عام ١٩٩٤ ادخل مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز **(ICAEW)** ونظيره في كل من سكوتلندا **(ICAS)** وإيرلندا**(ICAI)** متطلب تدوير شريك المراجعة المسئول عن مراجعة الشركة العامة المسجلة كل سبعة أعوام، وقد تم تخفيض ذلك المتطلب إلي خمسة أعوام اعتبارا من يناير ٢٠٠٥.

وقد أدخل متطلب مماثل في الولايات المتحدة الأمريكية لكافة منشأت المراجعة المشتركة فى قسم الممارسة الخاصة بمراجعة الشركات التابعة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمسجلة، حيث يتعين علي كافة تلك المنشآت كشرط للتسجيل بذلك القسم أن تقوم بتدوير شريك ارتباط المراجعة بالشركات عميل المراجعة المسجلة بالهيئة كل سبعة سنوات .

وطبقاً لما تطلبه قانون **Sarbanes – Oxley** فإن قواعد استقلالية هيئة تنظيم الأوراق المالية قد استلزمت أن يتم تبديل أو تدوير الشركاء الرؤساء **Partner**

Rotation أو الشركاء المستمرين في ارتباط المراجعة بعد فترة خمسة أعوام لهؤلاء الشركاء بعد التدوير قبل أن يعودوا مرة أخرى لعميل المراجعة. أما شركاء المراجعة ذو الارتباط الهام والمؤثر في عملية المراجعة فأنه ينبغي تدويرهم بعد سبعة سنوات حيث يخضعون لسنتين زمنيتين إضافيتين بعد فترة الخمسة سنوات .

وقد أصدر مكتب المحاسبة العام تقريراً في نوفمبر عام ٢٠٠٣ عن الأثار المحتملة للتدوير الإلزامي **Mandatory Audit Firm Rotation** لمكتب المراجعة الذي يتطلبه القسم رقم ٢٠٧ في القانون ، أن التدوير الإلزامي قد تم الدفاع عنه عن طريق هؤلاء الذين يعتقدون بأن استقلالية المراجع تتأثر عكسياً بالعلاقة طويلة الأجل لمنشأة المراجعة مع العميل ، وقد أوضحت الدراسة المبدئية لمكتب المراجعة العام لمنشآت المحاسبة العامة الكبيرة بالإضافة إلي الدراسة الميدانية للشركات العامة المسجلة . أن الغالبية منهم يعتقدون بأن تكاليف التدوير الإلزامي لمنشأة المراجعة من المحتمل أن تزيد عوائده .

ويعتقد مكتب المراجعة أن التدوير الإلزامي المراجع لا يعتبر الوسيلة الأكثر كفاءة لتقوية استقلالية المراجع وتحسين صورة المراجعة ، كما يعتقد المكتب العام أيضاً بأن سبعة سنوات من الخبرة مع تطبيق قانون **Sarbanes-Oxley** يعتبر أمراً مطلوباً قبل امكانية تقييم آثار القانون . ويقترح المكتب العام بأن أفضل تصرف يتمثل في متابعة كل من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ومجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة وتقييمهم لفعالية المتطلبات القائمة لتعزيز استقلالية المراجعة وجودة عملية المراجعة . وقد تم إجراء عديد من الدراسات الأكاديمية لفحص أثار مدة عمل مكتب المراجعة وقد وجد معظمها أن هناك دليل اثبات على أن طول مدة عمل مكتب المراجعة يرتبط

بتحسين جودة التقرير المالي والذي يعد سمة متسقة مع الموقف الحالي لمكتب المحاسبة العام .

وقد أشار ميثاق أخلاقيات المحاسبين المهنيين الدولى فى الفقرات من ٢٩ الى ١٥٧ إلى أستخدام نفس العاملين ذوى المناصب العليا لفترة طويلة من الوقت قد يؤدى إلى خلق تهديد ناتج عن "التآلف غير المهنى مع العميل" وتعتمد أهمية التهديد على عدة عوامل أهمها :

- المدة الزمنية التى كان الشخص فيها عضوا فى فريق التأكد .
- الدور الذى يلعبه الشخص فى فريق التأكد .
- هيكل المؤسسة .
- طبيعة عملية المراجعة .

وينبغى تقييم أهمية التهديد ، فإذا كان التهديد جوهرياً بصورة واضحة ينبغى أخذ أوات الحماية فى الأعتبار وتطبيقها لتخفيض التهديد لمستوى مقبول. وقد تتضمن أدوات الحماية مايلى :-

- تغيير العاملين ذوى المناصب العليا فى فريق المراجعة .
- أستخدام محاسب مهنى إضافى لم يكن عضوا فى فريق المراجعة لفحص العمل الذى قام العاملين ذوى المناصب العليا بأدائه أو بصورة أخرى إسداء النصح عن اللزوم .
- فحوصات مستقلة للجودة الداخلية .

كذلك يمكن أن يؤدى أستخدام نفس الشريك القائد المسئول لفترة زمنية طويلة إلى خلق تهديد ناتج عن "التآلف غير المهنى مع العميل" وعلى وجه الخصوص يكون هذا التهديد ذو صلة فى سياق مراجعة المنشآت المقيدة بالبورصة . وفى هذه المواقف ينبغى تطبيق أدوات الحماية لتخفيف مثل هذا التهديد إلى مستوى مقبول . وبناء عليه فللقيام بمراجعة منشآت مقيدة بالبورصة.

(a) ينبغي تغيير الشريك المقيد بعد فترة محددة مسبقاً ، وفى الغالب لا تزيد عن سبعة أعوام .

(b) لا ينبغى على شريك يتم تغييره بعد فترة محددة مسبقاً أن يشارك فى عملية المراجعة حتى أنقضاء فترة زمنية أخرى لاتقل فى العادة عن عامين .

وعندما يصبح عميل المراجعة منشأة مقيدة بالبورصة ، وينبغى مراعاة الفترة الزمنية التى قام فيها الشريك القائد المسئول بخدمة العميل المراجعة بصفته هذه لتحديد متى يجب تغيير الشريك . ومع ذلك يمكن للشريك الذى يجب تغييره فى هذه الحالة أن يستمر فى العمل بوصفه الشريك القائد المسئول لعامين آخرين وذلك قبل أن يترك خذه العملية .

وعلى الرغم من أنه ينبغى تغيير الشريك القائد المسئول بعد فترة محددة مسبقاً فإن إعطاء بغض النظر بعض المرونه الخاصة بتوقيت التغيير قد يكون ضرورياً فى بعض الظروف وفى أضيق الحدود . مثل كون أستمرار الشريك القائد المسئول فيها ذا أهمية خاصة لعميل المراجعة ، على سبيل المثال عندما يكون هناك جوهرية فى هيكل عميل المراجعة والذى قد يتزامن مع تغيير الشريك المسئول .

وحينما لايتم تغيير الشريك القائد المسئول بعد مثل تلك المدة المحددة مسبقاً ، ينبغى تطبيق أدوات الحماية المماثلة لتقليل التهديد إلى مستوى مقبول.

أما عندما يكون لدى المؤسسة عدد قليل من الموظفين ممن لديهم المعلومات والخبرات الضرورية للعمل كشريك أو مسئول عن فحص مكراقبة الجودة عملية مراجعة لعميل مقيد فى البورصة فإن تغيير هذا الشريك قد لا يعتبر أداه حماية مناسبة وفى هذه الحالة يتعين على المؤسسة تطبيق أدوات حماية أخرى لتقليل التهديد إلى حد مقبول وتتضمن هذه الأدوات إشراك محاسب أضافى غير مرتبط بفريق التأكد لمراجعة ما تم من أعمال وتقديم المشورة عند

الضرورة وقد يكون هذا المحاسب من خارج المؤسسة و غير مرتبط بفريق المراجعة .

٤.١٢ تطوير دور لجان المراجعة فى دعم أستقلالية المراجعين

Developing the Role of Audit Committee for Supporting Auditor Independence

- ٤.١٢.١ تطوير تكوين لجان المراجعة

أن أول ظهور جوهري للجان المراجعة كان في كندا (أول بلد قام بادخال المتطلب القانوني للجان المراجعة) والولايات المتحدة الأمريكية. فأثناء السبعينيات تم تكوين لجان المراجعة في هذين البلدين بشكل واسع كنتيجة وجود عديد من الحالات التي تم الإعلان فيها عن سوء إدارة الشركات أو كنتيجة لسلوك محل شك في عديد من المنشآت الكبيرة. وعلي آثر انهيار أحد الشركات الضخمة في كندا في عام ١٩٦٥ فقد اصبحت لجان المراجعة في عام ١٩٧١ متطلب قانوني للشركات العامة. وفي عام ١٩٧٣ اصبح يوجد متطلب مماثل فعال للشركات العامة التي يتم تأسيسها في بريطانيا وكولمبيا ، ومبرر ذلك أن لجان المراجعة قد أصبحت احد الملامح المقبولة بشكل عام عند تأسيس الشركات في كندا.

وقد حظي الظهور الأول للجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في كل من سوق اسهم نيويورك (**NYSE**) وهيئة تنظيم وتداول الاوراق المالية في اواخر الثلاثينيات كنتيجة لقضية **McKesson and Robbins**. ومع ذلك فان القليل من لجان المراجعة قد تم تكوينها حتي السبعينيات. وعند إعادة الاهتمام بلجان المراجعة كنتيجة لعوامل عديدة منها عدد من الاحكام والقضايا (متضمنا قضية **Bar Chris Construction Corporation**) تم التأكيد علي أن المديرين التنفيذيين وغير التنفيذيين مسئولين علي قدر المساواة عن أمور الشركة

والمسئولية بشكل مكافئ عن القوائم المالية المضللة **Misleading Financial Statements** . كما أن هناك عوامل أخرى - متضمنة الانهيار غير المتوقع لشركة **Penn - central** أو الغش المشهور لشركة**Equity Funding** بالاضافة إلي الاحداث واسعة الانتشار الناتجة إدارة الشركات قد ألقى الضوء عليها مما أدى إلي تمرير قانون ممارسات الفساد الاجنبي **Foreign Corrupt Practices** عام ١٩٧٧ وعلي وجه الخصوص قيام مئات الشركات بسداد مبالغ ضخمة إلى الخارج غبر المحيطات لم يتم تسجيلها. ففي يونيو عام ١٩٧٨ و نتيجة للضغوط الكبيرة من السياسيين وهيئة تنظيم وتداول الاوراق المالية أصبح مطلوب من الشركات العامة أن تشكل لجان للمراجعة، وقد أصبح ذلك متطلب للتسجيل في سوق أسهم نيويورك. أن اختيار تشكيل لجان المراجعة قد تم تشجيعه بشكل متزايد في عام ١٩٨٧ عندما أوصت اللجنة القومية عن التقرير المالي المضلل **Fraudulent Financial Reporting**(لجنة تريدواي عام ١٩٨٧) بأنه يجب تكوين لجان مراجعة عن طريق كافة الشركات العامة. والآن كما في كندا فأن كافة الشركات المسجلة في الولايات المتحدة الامريكية لديها لجان مراجعة. وفي المملكة المتحدة فأن تبني مدخل لجان للمراجعة لم يبدأ جديا حتي أواخر الثمانينات ، وفي الحقيقة فأنه حتي عام ١٩٨٧ لم يبدو أن أي هيئة محاسبية مهنية أو وكالة تنظيمية قد أعطت لتلك اللجان أي اعتبار هام ، ومع ذلك ففي عام ١٩٨٧ نتيجة لتزايد وخطورة احداث غش الشركات فقد تم التوصية بالزام الشركات العامة بتشكيل لجان للمراجعة. وقد ناقش بنك انجلترا وسوق الاوراق المالية أهمية تبني الشركات لتلك اللجان ، وقد تبع تلك التحركات في عام ١٩٨٨ الزام الشركات العامة المسجلة الضخمة في المملكة المتحدة بتشكيل لجان المراجعة. أن تبني مدخل لجان المراجعة عن طريق كافة الشركات العامة في المملكة المتحدة قد بلغ أوجه في عام ١٩٩٢ عندما قانت لجنة كادبوري بتضمين

(فـي دليلهـا للممارسـة الأفضـل **Best Practice**) تشـكيل لجنـة المراجعـة مـن مديرين غير تنفيذيين علي الاقل ثلاثة أعضاء. والآن فأن هيئة التسجيل بالمملكة المتحـدة تتطلـب مـن كافـة الشـركات المسـجلة فـي سـوق اسـهم لنـدن أن تلتـزم بالقـانون الموحـد**Combined Code** (لجنـة عـن حوكمـة الشـركات عـام ١٩٩٨) حيـث تـم إدخـال كثيـر مـن متطلبـات أو أحكـام قـانون أفضـل ممارسـة للجنـة كـادبوري. فـي ظـل قـانون الموحـد يجـب أن تشـكل الشـركات المسـجلة لجـان المراجعة من ثلاثة من المديرين غير التنفيذيين علي الأقل أو الافصاح عند عدم القيام بذلك مع تحديد الأسباب المرتبطة بذلك.

أن لجان المراجعة لم تكن فقط المظهر الطبيعي لحياة الشـركة فـي أمريكـا الشـمالية والمملكـة المتحـدة. حيـث تـم تشـكيلها أيضـاً فـي اسـتراليا ونيوزيلانـدا وجنـوب أفريقيـا علـى نحـو متماثـل ، وقـد أصـبحت أحـد المتطلبـات القانونيـة للشركات العامة في سنغافورة وكوالمبور.

- ٤،١٢،٢ المبررات والعناصر الفعالة لإنشاء لجنة المراجعة

Justifications for Audit Committee

تزايـد الاتجـاه نحـو الاعتمـاد علـى لجنـة المراجعـة من أجـل مسـاعدة مجـالس الإدارة على الوفاء بمسئولياتها الإشرافية . وهي لجنة تتكون من مجموعـة فرعيـة مـن أعضـــاء مجلـس الإدارة المسـتقلين الـذين تتـوافر لـديهم الوقـت والمهـارات المحاسبية والمالية اللازمة لعملية الإشراف على إعداد التقرير المالي .

وقد ذكر **George and Lilien** عدة مبررات تتطلب إنشـاء لجنـة المراجعـة في منشآت الأعمال على النحو التالي :-

١- ضخامة مجالس الإدارة وعدم التجانس بين مجموعة الأعضاء بما لا يتناسب مع تناول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركة .

٢- مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلي جانب التقارير السنوية ، وهو ما يستلزم قدراً كبيرا من الوقت والجهد ممن ينغمسون في هذه العملية ، وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية ، التي تستغرق وقتاً طويلاً ، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة .

٣- طبيعة الخلافات المحتملة والتي قد تثور بين مصالح الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية والتي قد لا تجعل من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من المديرين الموظفين في عملية إعداد التقارير وبدلاً من ذلك ، يقصر الأمر على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمؤهلين في ذات الوقت للعمل في هذا المجال.

٤- الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير ، وبخاصة في الشركات العامة الضخمة ، والذي يتطلب قدراً كبيراً من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية ، ولا يمكن لغير أولئك الأعضاء من مجلس الإدارة الذي يلمون إلماماً جيداً بتلك النواحي أن يعملوا في هذا المجال .

٥- ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة تلك الشركات والبنوك على مراجع الحسابات الخارجي مما قد يؤثر سلباً على استقلاله وحياده ، خاصة وأن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله . ويمكن القول أن المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة التي تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين والمعينين من خارج الشركة لكي

تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مراجع الحسابات الخارجي والإدارة بصورة تؤدي إلي دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة فعالية عملية المراجعة وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة .

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة في أي مؤسسة يمثل حماية للمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال من حالات تحريف القوائم المالية وبالتالي تدعم الثقة في عملية إعداد ومراجعة تلك القوائم المالية .

٦- ساعدت كثير من العوامل على تبرير وجود لجنة المراجعة لعل أبرزها:-

(a) تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك في الخارج، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية ، وبمعنى آخر زيادة رغبة إدارة هذه الشركات في الوفاء بمسئولياتها الوكالية.

(b) زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة .

(d) التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي الفني المحايد .

على الرغم مما قد يكون هناك من اختلاف في دور لجنة المراجعة فيما بين شركة وأخرى وفيما بين دولة وأخرى ، فإن معظم الكتابات عن " أفضل ممارسات" حوكمة الشركات تتفق في أنه لكي تكون لجنة المراجعة فعالة فينبغي أن تتوافر بها عناصر رئيسية معينة حددها **Gegory ,Holly and Lilian** .

(a) الاستقلال والحياد .

حيث يجب أن تضم اللجنة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير الموظفين ، ذوي القدرة على التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة وعلى سبيل المثال فإن هذا يمنع كلاً من المسئول التنفيذي (**CEO**) (أو عضو مجلس الإدارة المنتدب)

والمسئول المالي الرئيسي وأي عضو مجلس إدارة آخر يعمل في إدارة المنشأة من العمل كعضو في لجنة المراجعة .

ومع ذلك فإن كثير من الدول تذهب إلي ما هو أبعد من ذلك . وتنادي بأن لا تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير الموظفين فحسب بل من أعضاء مجلس الإدارة مستقلين فعلاً . وفي معظم الدول يعتبر عضو مجلس الإدارة مستقلاً ، إذا لم يكن أو لم يكن ، موظفاً في الشركة ، ولم يكن هناك صلة وثيقة تربطه بالشركة أو إدارتها من خلال الأسرة أو أي علاقة اقتصادية أو غيرها من الروابط والقرار النهائي بشأن ما يعتبر استقلالاً هو عادة من سلطة مجلس الإدارة ذاته .

ومن الناحية النظرية ، فإن لجنة المراجعة المكونة من أعضاء مجلس إدارة مستقلين تكون في وضع أفضل لتقييم نوعية الإفصاح المالي ، ومدى كفاية الرقابة الداخلية عن مجلس الإدارة المرتبط بشكل غير ضروري بالإدارة، ويؤدي الاستقلال إلي تجنب الكثير من الإغراءات التي يواجهها المديرون الموظفون في ممارستهم المشكوك فيها عند إعداد التقارير المالية التي تفي بتوقعات السوق ، أو لتبرير القرارات التي يتخذونها ومن ثم فإن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، قد يكونون أقرب إلي الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة .

ويتعين عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية لتحقيق الموضوعية والحيادية في أداء أعمالها .

(b) إن تعقد الأدوات المالية الحالية ، وتعقد هياكل رأس مال الشركات ، وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية القومية ، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة ويعني هذا في عدد متزايد من الدول أن لجان المراجعة ينبغي ألا تضم سواء أفراد " ذوى دراية مثالية " – لديهم القدرة على قراءة وفهم القوائم المالية بما في ذلك الميزانية العمومية للشركة ، وقائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية وفي بعض الدول الأخرى ، مثل الولايات المتحدة تتطلب قواعد بورصات الأوراق المالية بشكل حازم أن تكون هذه المهارات لدى أعضاء لجنة المراجعة .

(c) التحديد الواضح لسلطات ومسئوليات اللجنة

ينبغي تحديد سلطات ومسئوليات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة وكتابية ، حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين اللجنة وبين بعض الأجهزة التنفيذية بالشركة أو البنك .

ويتعين على أعضاء لجنة المراجعة أن تدرك جيداً دورها الإيجابي في حوكمة الشركات من خلال ما يلي :

١- تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة .

٢- تدعيم دور مراجعة الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات .

٣- تدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة وضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة .

(d) تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة

من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها ، مع مراعاة عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية ، وقد لوحظ في الخارج أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء .

- ٤.١٢.٣ واجبات لجان المراجعة

أثناء السبعينات علي وجه الخصوص تم حصر واجبات لجان المراجعة بصفة عامة في عدة أمور ترتبط بالتقرير المالي الخارجي بالاضافة إلي المراجعة الخارجية. علي سبيل المثال كان يتوقع أن تكون تلك واجبات لجنة المراجعة علي النحو التالي:

١- اختيار (أو التوصية للمساهمين بالموافقة على) المراجعين الخارجيين للشركة.

٢- الإشراف علي عملية التقرير المالي الخارجي متضمنا المراجعة الخارجية.

٣- فحص القوائم المالية الخارجية قبل أن يتم تقديمها إلي مجلس الادارة لاعتمادها.

ومنذ منتصف السبعينات تم الأعتراف والأقرار بقيمة لجان المراجعة كوظيفة واسعة الاستخدام على أنها المسئولة عن تأمين وضمان تطبيق حوكمة شركات مسئوله الآن **Securing Responsible Corporate Governance** . تلك الوظيفة الواسعة قد تم عكسها في الواجبات التي يتوقع الآن أن تضطلع بها لجان المراجعة. والتي تتضمن علي سبيل المثال الأتي:

١- المساعدة في خلق بيئة خلالها يمكن تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية بفعالية.

٢- التأكد من أنه قد تم الاحتفاظ بنظام محاسبي وضوابط رقابة داخلية تتسم بالفعالية.

٣- فحص السياسات المحاسبية ومتطلبات التقرير للشركة.

٤- تقييم كفاية تقرير الإدارة.

٥- اختيار والتوصية بتعيين المراجع الخارجي واقتراح تحديد مكافآته.

٦- تعيين المراجع الداخلي الرئيسى.

٧- التناقش مع المراجع الداخلي الرئيسى والمراجع الخارجي علي التوالي في النطاق المستهدف للمراجعة الداخلية والخارجية والاقتناع بأنفسهم بأنه ليست هناك اية قيود غير مبررة قد تم وضعها عن طريق الادارة التنفيذية.

٨- فحص نتائج المراجعين الداخليين والخارجين.

٩- فحص القوائم المالية للشركة وتقريرها السنوي قبل تقديمها إلي مجلس الإدارة.

١٠- فحص النشرات العامة المرتبطه بالامور المالية قبل أن يتم نشرها.

١١- فحص ومتابعة الالتزام بدليل سلوك المنشأة.

١٢- فحص التزام الشركة بالمتطلبات القانونية والتنظيمية.

وفي الولايات المتحدة بحث وسعى كل من المعهد القومي للمتعاملين في الأوراق المالية **NASD**، وسوق نيويورك للاوراق المالية **NYSE** والمجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين وهيئة تنظيم وتداول الاوراق المالية إلي تقوية وتوضيح دور مسئوليات لجان المراجعة ، وفي عام ١٩٩٩ نشرت لجنة الوشاح الأزرق **Blue Ribbon Committee** تقريرها وتوصياتها عن تحسين فعالية لجان مراجعة الشركة (احدي اللجان المشكلة عن طريق سوق نيويورك للأوراق المالية والمعهد القومي للمتعاملين في الاوراق المالية) و الذي تضمن خمسة مبادئ مرشدة للممارسات الافضل للجنة المراجعة يمكن تلخيصها علي النحو التالي:

١- المبدأ الأول

يناقش ذلك المبدأ الدور المحوري بالغ الأهمية للجنة المراجع الذى يتمثل في متابعة المكونات المختلفة لعملية المراجعة، وعلي وجه الخصوص إشراف لجنة المراجعة على الإدارة التى تعد مسئوليتها الرئيسية وعرض القوائم المالية بالإضافة إلى المراجع الخارجي الذي يعتمد عليه كل من المستثمرين وأصحاب المصالح في توفير فحص انتقادي غير متحيز عن القوائم المالية للتأكد من مصداقيتها بالاضافة إلي الإشراف أيضًا على المراجعين الداخليين الذين يقدمون النصائح والتوصيات عن المعلومات الخاصة بعمليات التشغيل وآليات الحماية الموجودة.

٢- المبدأ الثاني

يلقي الضوء علي أهمية التوصيل المستقل وعلى تدفق المعلومات بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين للشركة.

٣- المبدأ الثالث

يحدد الحاجة للتوصيل المستقل وعلى تدفق المعلومات بين لجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين.

٤- المبدأ الرابع

يركزعلي الحاجة إلى المناقشات التى تتم بين لجنة المراجعة والإدارة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فى الأمور والقضايا على التوالى المرتبطه بالاحكام المستخدمة بالاضافة إلي جودة القوائم المالية للشركة.

٥- المبدأ الخامس

يؤكد علي الحاجة إلى وجود لجان مراجعة فعالة وتعيين أعضاء لجنة مراجعة يتميزون بالاجتهاد ويمتلكون المعرفة الملائمة.

وفي أغسطس عام ٢٠٠٠ بناء علي النتائج والتوصيات المقدمة من لجنة الوشاح الأزرق قامت أحد اللجان عن فعالية المراجعة (تم تشكيلها في عام ١٩٩٨ عن طريق مجلس الاشراف العام (POB)[1] بالاستجابة الي طلب هيئة تنظيم وتداول الاوراق المالية) بنشر تقريرها النهائي في عام ٢٠٠٠ حيث اوضحت بانه يتعين على لجان المراجعة:

١- الحصول من الإدارة سنويا علي تقرير مكتوب عن مدي فعالية تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية للشركة.

٢- فحص أداء المراجعين الداخليين والخارجيين سنويا.

٣- أن يتم استشارتها في الخطط الخاصة بتعيين أفراد منشأة المراجعة الخارجية داخل الوظائف العليا في الشركة.

٤- أن تكون ذات فعالية في التأكد من أن عوامل مثل ضغوط الوقت علي المراجعين قد تم دراستها بحيث لا يكون لها أثار سلبية علي مصداقية عمليات المراجعة.

٥- القيام بالموافقة المسبقة علي أداء أى خدمات إضافية أخرى بخلاف المراجعة التى يتم تقديمها عن طريق المراجع الخارجي. وعند دراسة ملائمة تلك الخدمة فأن لجنة المراجعة يجب أن تدرس عده عوامل علي سبيل المثال ما يلي:

-ما إذا كانت الخدمات يتم يتعين أدائها بشكل رئيسي عن طريق اللجنة أم لا.

-ما إذا كانت الخدمة ستؤدي عن طريق متخصصين (علي سبيل المثال المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات) والذين يقدمون أيضا الدعم متكرر ومستمر بعملية المراجعة بشكل معتاد.

---

[1] **وقد حلت هيئة جديدة محل مجلس الاشراف العام بموجب قانون Sarbanes – Oxley في عام ٢٠٠٢ باسم مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركة العامة PCAOB .**

- ما إذا كانت الخدمة ستؤدي عن طريق موظفي المراجعة وما إذا كانت ستعزز معرفتهم بانشطة وعمليات المنشأة.

- ما إذا كان دور هؤلاء الذين يؤدون الخدمة سيكون غير متسق مع دور المراجعين (بمعني الدور الذي من المحتمل أن يهدم حيادية وعدم تحيز المراجع).

- ما إذا كان موظفي منشأة المراجعة يقع عليهم عبء دور الإدارة أو أنه يخلق مصلحة متبادلة أو متعارضه مع الإدارة.

- ما إذا كان المراجعين سيقومون فى الحقيقة بمراجعة عملهم الخاص.

- ما إذا كان منشأة المراجعة لها خبرة فريدة متعلقة بتلك الخدمة.

- حجم الاتعاب الخاصة بالخدمات الإضافية الأخرى بخلاف المراجعة.

- ٤،١٢،٤ أثر قانون Sarbanes – Oxley في دعم دور لجنة المراجعة

لقد ضربت العاصفة بقوة عندما فشلت شركة **Enron** وأعلنت حالة الإفلاس الأكبر في الولايات المتحدة ، كما غرفت السفينة عندما أصبحت شركة **World Com** هي حالة الإفلاس الأضخم في تاريخ الولايات المتحدة ، في كلا الشركتين فإن الإخفاقات التشغيلية قد تم تغطيتها بغش محاسبي ماهر لدرجة أنهما لم يتم اكتشافهما عن طريق منشآت المحاسبة العامة وقد استمر الإعلام والجمهور في طرح الأسئلة عن أسباب حدوث تلك الإخفاقات رغماً عن اعطاء المهنة الترخيص لحماية الجمهور من الغش المالي **Financial Froud** والقوائم المالية المضللة **Msleading Financial Statement** .

إن ذلك القانون قد أقر متطلبات عديدة تؤثر جوهرياً على طبيعة التقرير المالي واستقلالية المراجعين وأبرزها إعطاء لجان المراجعة سلطات واسعة باعتبارها عميل المراجعة **Audit Client** حيث يجب أن توافق على أي خدمات

بخلاف المراجعة **Non Audit Services** يتم تأديتها عن طريق منشآت المحاسبة العامة ، كما يجب أن تقوم لجان المراجعة أيضاً بالتقرير علانية إلي الرأي العام كما أن لجنة المراجعة باعتبارها العميل الحقيقي للمراجع يكون لها السلطة الوحيدة في تعيين أو عزل المراجع الخارجي المستقل .

كما يجب أن يكون ضمن تشكيل أعضاء لجنة المراجعة شخص واحد على الأقل يعتبر أحد الخبراء الماليين **Financial Expert** كما يجب أن تفصح عن اسم وخصائص ذلك الفرد ، كما يجب أن يكون الأعضاء الآخرين ذو معرفة وإلمام بالمحاسبة المالية بالإضافة إلي الرقابة .

عموماً لعل أبرز ما تضمنه القانون في مجال تعضيد دور لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي ما يلي :-

١- القسم رقم ٢٠٢ – متطلبات الموافقة المسبقة
Section 203 – Pre approval Requirements

يتطلب الأمر أن توافق لجنة المراجعة للشركة المصدرة للأوراق المالية على كافة خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة للشركة .

٢- القسم رقم ٢٠٤ – تقارير المراجع إلي لجان المراجعة

Section 204 – Auditor Report To Audit Committees

مطلوب من منشآت المحاسبة إعداد تقرير إلي لجنة المراجعة للشركة المصدر عن الطرق والممارسات والسياسات المرتبطة بعمل المراجعة .

٣- القسم رقم ٣٠١ – لجان مراجعة الشركة العامة
Section 301 – Public Company Audit Committees

حيث يسمح لهيئة تداول الأوراق المالية بالإشراف علي عمليات تداول الأوراق المالية الوطنية ومعاهد الأوراق المالية الوطنية لتحديد أي شركة مصدرة مسجلة غير ملتزمة بذلك الجزء من القانون ، وقد حددت الهيئة أن لجنة

المراجعة لأي شركة مصدرة يجب أن تكون مسئولة عن تعيين والإشراف على أي عمل مراجعة يتم تأديته عن طريق أحدى منشآت المحاسبة.

كما تطلب القسم رقم ٣٠١ أيضاً أن يكون كل عضو من لجان المراجعة أن يكون مستقلاً في مجلس الإدارة .

٤- القسم رقم ٤٠٧ – إفصاح لجنة المراجعة عن أحد أعضائها خبير مالي

Section 407 – Disclosure of Audit Committee Financial Expert

يتعين أن تقوم البورصة بإصدار قواعد تتطلب أن تقوم كل شركة مصدرة بالإفصاح عما إذا كان هناك أحد أعضاء لجنة المراجعة على الأقل يعتبر خبيراً مالياً ، وإذا لم يكن الأمر كذلك يتعين تحيد الأسباب المرتبطة

يصف الشكل البياني رقم (٤,٥) السبيل الذي يمكن من خلاله لأعضاء لجنة المراجعة الوفاء بمتطلبات الخبير المالي .

شكل إيضاحي رقم (٤.٥)

السبل الخاص لأن يصبح أحد أعضاء لجنة المراجعين خبيراً مالياً

١- التعليم والخبرة كمدير مالي رئيسي ، أو مدير محاسبي رئيسي ، أو مراقب مالي أو محاسب عام أو مراجع أو لدية الخبرات في أحد أو أكثر في الوظائف التي تتضمن أداء وظائف مماثلة .

٢- الخبرة في الإشراف بفعالية على مدير مالي رئيسي أو مدير محاسبي رئيسي ، أو مراقب مالي مراجع أو أي شخص يؤدي وظائف مماثلة .

٣- الخبرة في الإشراف على أو تقييم أداء الشركات أو المحاسبين العموميين بخصوص إعداد ومراجعة أو تقييم القوائم المالية .

٤- خبرة ملائمة أخرى .

٤.١٣ أسئلة وتطبيقات

- ٤،١٣،١ أسئلة للمراجعة

٤،١ اشرح باختصار أهمية استقلالية المراجعين في كلا من الحقيقة والمظهر.

٤،٢ حدد سته من العوامل التي تؤدي إلي إضعاف استقلالية المراجع في الحقيقة والمظهر.

٤،٣ ميز بين آليات الحماية البيئية العامة وآليات الحماية الخاصة في سياق استقلالية المراجع.

٤،٤ حدد القيود الموضوعة علي المراجعين عن طريق هئيات المحاسبة المهنية التي يتم تصميمها لمنع أضعاف استقلالية المراجعين من خلال:

- وجود أرتباط مالى مع عميل المراجعة.
- وجود ارتباط شخصي مع عميل المراجعة.

٤،٥ حدد المبادئ الاربعة التي تدعم قواعد هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية لاستقلالية المراجع.

٤،٦ حدد المزايا والعيوب المرتبطة بأتعاب المراجعة التي يتم دفعها طبقا لمدى دخل الأتعاب.

٤،٧ (a) اشرح باختصار صورتين للتدوير الالزامي للمراجعين ولخص محور المناقشة الجدلية التي تم تقديمها للدفاع عن كل منها.

(b) لخص المتطلبات الخاصة بتدوير المراجع التي تم فرضها عن طريق المهنة في كلا من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

٤،٨ ناقش باختصار كيف يتم تعيين المراجعين عن طريق الحكومة أو احد الهيئات الحكومية أو أحد مجالس المساهمين التي قد تساعد في تقوية استقلالية المراجعين.

٤,٩ اشرح باختصار ما المقصود بلجنة المراجعة (ما هي وكم عضو تتضمنها عادة).

٤,١٠ لخص المسئوليات الرئيسية للجان المراجعة، واشرح باختصار كيف يمكن للجان المراجعة أن تساعد علي تقوية استقلالية المراجعين .

- **٤.١٣.٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-**

(١) يتعين النظر إلى استقلالية المراجع على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوافر على وجه الإطلاق باعتباره السبب في حتمية المراجعة وأهميتها.

(٢) تم التأكيد على جوهرية الاستقلالية في كل من معايير المراجعة وقواعد اداب وسلوك المهنة ومعايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة.

(٣) ينتج مفهوم استقلالية المراجع من فرضين أساسين من فروض المراجعة.

(٤) يتطلب استقلال المراجعين أن يكون في الحقيقة وفي المظهر.

(٥) لأهمية احتفاظ المراجع باستقلالية عن عميل المراجعة أقر القانون الأمريكي **Sarbanes-Oxley** متطلبات محددة يتعين أن تلتزم بها منشآت المراجعة.

(٦) حدد ميثاق الأخلاقيات المهنية خمس تهديدات واسعة تواجه استقلالية المراجعين.

(٧) ينشأ تهديد المصلحة الشخصية للمراجع من وجود تعارض في المصلحة المالية أو الشخصية للمراجع أو أحد أفراد عائلته المقربين.

(٨) ينشأ تهديد الفحص الذاتي أو فحص ما تم إعداد بمعرفة نفس المراجع في ظل توافر عدة حالات.

(٩) هناك عدة مواقف ينشأ خلال تهديد الدفاع عن مصالح العميل أو تهديد التألف غير المهني مع العميل.

(١٠) تنشأ تهديد الضغوط المفروضة على المراجع نتيجة عدة مواقف.

(١١) هناك مدى واسع من الظروف التي قد تضعف من استقلالية المراجعين لذلك اهتمت المهنة بوضع مقاييس واليات حماية للتأكيد على احتفاظ المراجعين باستقلاليتهم.

(١٢) حدد ميثاق أخلاقيات المحاسبين المهنيين أن اليات الحماية في بيئة العمل سواء على مستوى منشأة المراجعة أو على مستوى العميل تختلف حسب الظروف والأحوال.

(١٣) هناك عديد من آليات الحماية التي يتم تطبيقها لحماية استقلالية المراجع عند ارتباطه بمصالح مالية أو مشروعات أعمال مع عميل المراجعة.

(١٤) تم اقتراح عديد من الاليات الخاصة بحماية استقلالية المراجع عند توافر معاملة تمييزية عن عميل المراجعة.

(١٥) هناك عديد من اليات حماية استقلالية المراجعين عند تقديم المراجعين خدمات التقاضي لعميل المراجعة.

(١٦) هناك أليات حماية لاستقلالية المراجعين عند الاعتماد المفرط على دخل الأتعاب من عميل المراجعة.

(١٧) هناك اليات حماية لاستقلالية المراجعين عند تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عميل المراجعة.

(١٨) يمثل تقديم خدمات بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة تهديد خطير لاستقلالية المراجعين سواء في الحقيقة أو في المظهر.

(١٩) حظر القسم رقم ٢٠١ من قانون **Sarbanes-Oxley** على المراجعين القيام بأداء تسعة مجموعات من خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة.

(٢٠) أشار ميثاق أخلاقيات المهنيين الدولي إلى أدوات الحماية ذات الصلة بتخفيض التهديدات الناتجة عن تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة.

(٢١) أقترح تعيين المراجعين عن طريق الحكومة أو إحدى هيئاتها أو عن طريق مجموعة من المساهمين أو لجان المراجعة أو أصحاب المصالح كإحدى الآليات التي تحافظ على أو تدعم استقلالية المراجعين.

(٢٢) هناك صورتين لتدوير المراجعين لهما ما يؤيدهما أو يتم الاعتراض عليهما.

(٢٣) يتطلب قانون **Sarbanes-Oxley** أن يتم تدوير شركاء المراجعة عقب مرور فترة زمنية معينة.

(٢٤) هناك عديد من المبررات والعوامل التي تتطلب تشكيل لجان للمراجعة في منشأة الأعمال.

(٢٥) هناك واجبات محددة يجب على لجنة المراجعة القيام بها لتدعيم دورها في حوكمة الشركات.

(٢٦) لاشك أن القانون الأمريكي **Sarbanes-Oxley** كان له كثير من التأثير على دعم دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات واستقلالية المراجعين.

الفصل الخامس

الواجبات القانونية والمهنية للمراجعين

Legal and Professional Duties of Auditors

٥,١ نظرة عامة على حقوق ومسئوليات المراجعين .

٥,٢ المتطلبات المرتبطة بإخضاع القوائم المالية للمراجعة .

٥,٣ متطلبات من يكون مراجعاً للشركة .

٥,٤ المسئول عن تعيين وتحديد أتعاب المراجع .

٥,٥ كيف يمكن أن يستقيل المراجع أو يتم أحلاله .

٥,٦ الحقوق القانونية للمراجعين .

٥,٧ واجبات المراجعين .

٥,٧,١ الواجبات القانونية للمراجعين .

٥,٧,٢ واجبات المراجعين فى ظل القانون العام .

٥,٧,٣ واجبات المراجعين فى ظل معايير وإرشادات المراجعة المهنية .

٥,٧,٤ واجبات المراجعين فى ظل المتطلبات التنظيمية .

٥,٨ مسئوليات المراجعين فى مواجهة مسئوليات الإدارة عن القوائم المالية .

٥,٩ فجوة توقعات وإداء المراجعة .

٥,١٠ أسئلة وتطبيقات .

٥.١ نظرة عامة على حقوق ومسئوليات المراجعين

Overiew of Auditor's Rights and Duties

يتم تحديد حقوق ومسئوليات وواجبات المراجعين عن طريق المؤسسات الأربعة التالية:

- البرلمان - في ظل القانون التشريعي .
- المحاكم – في ظل القانون العام .
- المهنة – ممثله فى معايير المراجعة في المملكة المتحدة وايرلندا الصادرة عن طريق مجلس ممارسات المراجعة (**APB**)[1].
- المنظمين (الذين تشتق سلطتهم من التشريع) في صورة متطلبات محددة تطبق على المراجعات المنظمية للعملاء .

وفيما يلى تجميع أثر تلك المؤسسات علي واجبات المراجعين بإيجاز في السياق التالي:

١- يتطلب القانون التشريعي أن يتم مراجعة القوائم المالية للشركات ، كما يحدد التفاصيل الإدارية لتعيين المراجع وعزله وتحديد أتعابه ، كما أنه يحدد من الذي يمكن أن يكون مراجعاً بالإضافة إلى تحديد حقوقه وواجباته الأساسية[2].

٢- يتوسع القانون العام في متطلبات القانون التشريعى عن طريق تحديد معيار العمل المتوقع من المراجعين عند أداء واجباتهم القانونية .

٣- توفر المعايير والإرشادات المهنية مزيد من الإرشاد المحدد للمراجعين عما هو مطلوب منهم عند أدائهم عملية المراجعة .

---

[1] تم تأسيس مجلس ممارسات المراجعة **APB** في عام ١٩٩١ عن طريق اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية . في عام٢٠٠٢ أصبح مجلس ممارسات المراجعة أحد مكونات الأساس المحاسبي المقرر حديثا . ومنذ عام ١٩٩١ أصبح للمجلس سلطة إصدار معايير المراجعة نيابة عن مهنة المحاسبة (أو علي وجه الدقة فانه يتحدث نيابة عن مجالس الأشراف المعترف بها) .

[2] تم تضمين المتطلبات القانونية التى تحكم مراجعات الشركات فى قوانين الشركات الأنجليزية أعوام ١٩٨٥-١٩٨٩ حيث تطلبت القوانين من الشركات أن توفر قوائم مالية مراجعة سنوياً إلى مساهميها وحملة سنداتها .

٤- تفرض اللوائح واجبات محددة علي المراجعين عند المراجعة المنظمة للمنشآت .

في ذلك الفصل يتم مناقشة المتطلب القانوني لمراجعة القوائم المالية للشركات بالإضافة إلى تحديد حقوق وواجبات المراجعين . كما يتم أيضا دراسة علاقة المراجع بالعميل ، وأيضا يتم مناقشة مسئولية المراجعة في مواجهة مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المراجعة ، فضلا عن مناقشة فجوه توقعات وأداء المراجعة – تلك الفجوة بين الواجبات التي يتوقع المجتمع أن يؤديها المراجعون وما يدركه المجتمع من أداء المراجعين بالفعل . أن تلك الفجوة لها عواقب خطيرة علي مهنة المراجعة .

٥.٢ المتطلبات المرتبطة بإخضاع القوائم المالية للمراجعة .

Requirements for Audited Financial Statements

في ظل أحكام قانون الشركات الإنجليزية عام ١٩٨٥ تم الاعتراف بنوعين من الشركات هما :

(i) الشركات العامة Public Companies

هي شركة عامة ينقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة ، ويجب أن ينتهى أسمها بمصطلح شركة محدودة عامة ، وتلك الشركات هى تلك التي يمكنها فقط أن تصدر أسهم أو سندات للجمهور العام .

بعبارة أخرى يطلق على الشركات التى تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية العامة مصطلح الشركات العامة **Public Entities** حيث يعرف ذلك النوع من الشركات كما يلى :-

A- الشركات التى تتبادل أوراقها المالية – أسهم وسندات فى الأسواق العامة سواء كانت محلية أم دولية .

B- الشركات التى تلتزم بتقديم أقرار مالى خاص للجهات الحكومية التى تشرف على تداول الأوراق المالية لأى نوع من أنواع أوراقها المالية فى الأسواق العامة .

C- الشركات التابعة أو المشاركة فى نشاط أقتصادى أو أى شركات أخرى تخضع لتحكم اى الشركتين فى A ، B بأعلاه .

(ii) **الشركات الخاصة Private Companies**

هي الشركة التي لا تعتبر عامة ، وفي معظم الحالات فإن أسهم تلك الشركات يجب أن ينتهي بكلمة أسمها أيضاً محدودة . وفى كلمات أخرى فأن الشركات التى لاتتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية العامة يطلق عليها بالشركات غير العامة أو الشركات المغلقه .

إن مديري كافة الشركات (سواء عامة أم خاصة) يجب أن يقومون بإعداد قوائم مالية (ميزانية عمومية ، أو قائمة أرباح وخسائر وقائمة تدفقات نقدية .. ألخ) لجميع حملة الأسهم بالإضافة إلى حملة السندات سنوياً .

ويجب أن تعرض تلك القوائم المالية صورة صادقة وعادلة عن الموقف المالي للشركة في تاريخ نهاية سنتها المالية بالإضافة إلي أرباحها أو خسائرها وتدفقاتها عن السنة المالية . بالإضافة لذلك يجب أن يتم الإلتزام أيضا بشكل ومحتوي متطلبات العرض والإفصاح المحددة في القانون .

إن معني صورة صادقة وعادلة لم يتم تحديدها في التشريع أو عن طريق المحاكم إلا أنها قد تم قبولها بوجه عام على أعتبار أن تلك القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة على نحو يتمشي مع معايير التقرير المالي واجبة التطبيق بالإضافة إلى إيضاحات معايير تطبيقات ممارسة المحاسبة الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة . وتدعيما لذلك فان هناك عبارة هامة يتطلب أن تنص عليها القوائم المالية هى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم

إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة واجبة التطبيق بالإضافة إلي توفير كافة التفصيلات عند وجود أي خروج جوهري عن تلك المعايير مع ضرورة تحديد أسباب ذلك الخروج .

وعموما فبالإضافة إلي انه يتعين علي الشركات أن تعد قوائم مالية سنوية فان القانون يتطلب أن يتم مراجعة تلك القوائم المالية ، ومع ذلك ففي ظل القانون رقم ١٩٩٤ تم تعديل ذلك المتطلب للتخفيف من متطلب المراجعة لكافة الشركات الصغيرة . ومبدئيا فقد كان الإعفاء من تلك المراجعة يسرى علي تلك الشركات التى تحقق رقم أعمال لا يزيد عن ٣٥٠٠٠٠ جنيه إسترليني ولا يزيد إجمالى ميزانيتها العمومية عن ١,٤ مليون جنيه إسترليني ، ومع ذلك ففيما بين أغسطس عام ١٩٩٤ ويونيو عام ١٩٩٧ فان الشركات التى تحقق رقم أعمال ما بين ٩٠٠٠٠ جنية إسترليني و ٣٥٠٠٠٠ جنية إسترليني كان مطلوبا حتى يتم إعفائها من المراجعة أن تقدم تقريراً بذلك معتمداً من أحد المحاسبين المهنيين ، وفي يونيو عام ١٩٩٧ تم التخلي عن متطلب تقرير الإعفاء هذا ، وفي مايو عام ٢٠٠٠ تم التوسع في الإعفاء من المراجعة لشركات ذات معدل دوران لا يزيد عن مليون جنيه إسترليني وإجمالي ميزانيتها العمومية لا يزيد عن ١,٤ مليون جنية إسترليني .

يشير ذلك إلى أن المراجعة قد تكون إلزامية أو قد تكون أختبارية ، ويقصد بالمراجعة الإلزامية **Compulsory Audit** هى ذلك النوع من عمليات المراجعة التى تتم بناء على إلتزام قانونى بتوفيرها ، أى أنها تتميز بوجود عنصر الإلتزام أو الجبر ومن ثم يمكن توقيع جزاء على المخالفين لها . أما المراجعة الأختبارية **Optional Audit** فهى تلك التى تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأه ومن غير أن يكون ثمة إلزام أو إجبار على تعيين مراجع لها.

وفـى مصـر يتطلـب قـانون الضـرائب علـى الـدخل أن يـتم توقيـع الإقـرار الضـريبي مـن محاسـب مقيـد بجـدول المحاسـبين والمـراجعين بالنسـبة لشـركات الأموال ، وكذلك بالنسبة للإشخاص الطبيعيين وشـركات الأشـخاص إذا تجـاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونـى جنيه سنوياً (مادة ٨٣ مـن القـانون رقـم ٩١ لعـام ٢٠٠٥) . ومن المنطقي الإ يتسنى للمحاسب اعتمـاد ذلـك الإقرار الضـريبي إلا إذا قام بمراجعة دفاتر وحسابات المنشأة وقوائمها المالية .

وتطبيقاً لأحكام القانون الشركات المصري فقد تم إلزام شركات الأموال بـأن يكون لها مراقب حسـابات أي أن المراجعة لتلك الأنـواع من الشـركات أيـاً كـان نشاطها إلزامية . وتطبيقاً لأحكام قانون الرقابة والإشراف على شركات والبنوك يتعين أن يتم مراجعة حسابات تلك الشركات بشكل إلزامي أيضاً .

ونظـراً للأهميـة الخاصـة للشـركات المسـاهمة مـن حيـث أتسـاع نشـاطها وضـمان رأس مالهـا فقد ارتـأى المشـروع أن يضـع شـروطاً خاصـة بـالمراجع الذي يراقب حسـاباتها ويعتمـد قوائمهـا الماليـة (القـانون رقـم ١٣٣ لعـام ١٩٥١) حيث يتعين أن يكون مراقبي حسـابات الشـركات المسـاهمة ممـن زاولـوا المهنـة لحسابهم الخاص في مكتب لمدة لا تقل عن خمس سنوات مـن تـاريخ قيـدهم فـي سـجل المحاسـبين والمـراجعين (أو أن يكونـوا مـن أعضـاء جمعيـة المحاسـبين والمراجعين المصرية).

٥.٣ متطلبات من يكون مراجعاً للشركة

Who may be an Auditor of a Company

- ٥.٣.١ متطلبات من يكون مراجعاً في المملكة المتحدة

أدخـل قـانون الشـركات الإنجليـزي عـام ١٩٨٩ نظامـاً تلقائيـاً لتنظـيم عمـل المـراجعين وقـد تـم تضـمين ذلـك بالتوجـه الثـامن مـن قـانون الشـركات بالإتحـاد

الأوربـي . ذلـك النظـام مصـمم للتأكـد مـن أن هـؤلاء الأفـراد الـذين يـتم تعيينـهم كمراجعين يتم الأشراف عليهم علي نحو ملائم ويتمتعون بنزاهة وبدرجة كاملـة من الاستقلالية ، ومنذ عـام ١٩٩١ أصـبح المراجعين المسجلين فقط هم الـذين لديهم أفضلية للتعيين كمراجعين للشركة ، ومن أجل أن يصبح المراجع مسجلا فان الشخص يجب أولا أن يكون مؤهلا بأحد جمعيـات التأهيل المعتـرف بهـا ، وبعد ذلك يكون مسجلا مع أحد الهيئات الإشرافية الخمسة المعتـرف بهـا . ومـن أجـل أن تكـون تلـك الهيئـة الأشـرافية معترفـا بهـا - يتعـين أن تكـون الهيئـة تلـك المهنية لديها :-

- قواعـد مرتبطـة بـالمراجعين الملائمـين التـي مـن شـأنها الحفـاظ علـي استقلاليتهم ونزاهتهم وحفاظهم على تطبيق معايير فنية علي عمل المراجعة .

- إجـراءات للتـرخيص والتأديـب واسـتبعاد الأعضـاء بالإضـافة إلـي الحفـاظ علي الكفاية الفنية للمراجعين .

- ترتيبـات للإشـراف والالتـزام بقواعـد الهيئـة الإشـرافية ، والتحقيـق فـي أي شكاوى ، والوفاء بالمطالب الناشئة من عمل المراجعة (تأمين الضـرر المهنـي).

إن تفاصيل متطلبات الاعتراف المحددة في قانون الشركات الإنجليزي عـام ١٩٨٩ الجدول رقم ١١ الجزء رقم (١١) قد حـدد هيئـة إشـرافية معتـرف بهـا ، وقد أشـار قـانون الشـركات أيضـا إلـي أن المنشـأة أو الفـرد يمكـن أن يـتم تعيينهـا كمراجع للشركة . في ظل ذلـك القـانون فـان المنشـآت قد تكـون مـن المـراجعين المسجلين إذا ما كان غالبية رؤسائهم من الأفراد المؤهلين. وبالإضـافة إلـي كـون المراجع مسجلا فمن أجل أن يتم تعيينـه كمراجـع للشـركة يتعـين علـي المراجـع الفرد أو منشأة المراجعة آلا يكون:

(a) مديرا أو موظفا في الشركة .

(b) شريكا أو موظفا لأحد مديري أو موظفي الشركة .

(c) شركة فيها أحد الأفراد المتضمنين في البند (a) أوالبند (b) بعاليه شريكا.

إن الغرض من قانون الشركات عند تحديد من الذي يمكن أو الذي لا يمكن أن يتم تعيينه كمراجع للشركة أن يتم التأكد من أن المراجعين يتسمون بأنهم:-

(a) أكفاء وذوي خبرة وأيضا أن يكون مقيدين بقواعد ومعايير لمهنة المحاسبة.

(b) مستقلين عن المنشأة محل المراجعة .

- ٥٫٣٫٢ متطلبات من يكون مراجعاً في الولايات المتحدة الأمريكية

ينص قانون كل ولاية من الولايات المتحدة الأمريكية على قيام إدارة محددة بمنح التصريح الضروري لممارسة مهمة المحاسبة وتنظيم استخدام لقب المحاسب العام المعتمد **CPA** وتختلف القواعد التنظيمية لمنح التصريح بممارسة المهنة من ولاية لأخرى وحتى يصبح الفرد محاسباً عاماً معتمداً ، يجب عليه استيفاء ثلاثة متطلبات يتم توضيحها بالشكل رقم (٥,١) .

ويجب أن يتعرف الفرد الذي يخطط لأن يصبح محاسباً عاماً معتمداً على المتطلبات الخاصة بالولاية التي يرغب في ممارسة العمل بها . ويعد مجمع المحاسبة بالولاية أفضل مصدر للحصول على هذه المعلومات . ويمكن أن يتم تغيير موقع العمل من ولاية لأخرى ، ولكن يتطلب ذلك متطلبات إضافية من التعليم الرسمي وسنوات الممارسة ، أو التعليم المستمر .

وقد أنشأ المجمع الأمريكي قسم منشآت المحاسبة وأوجد قطاعين هما : قطاع الشركات العامة التي تخضع لرقابة هيئة سوق المال وقطاع الشركات الخاصة ويتمثل الهدف من ذلك فى تحسين جودة الممارسة داخل منشآت المحاسبة بما يتسق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

ويعد ذلك محاولة للتنظيم الذاتي واستجابة لانتقادات هيئة سوق المال وانتقادات جهات أخرى لمهنة المحاسبة . ويوجد في كل قطاع متطلبات خاصة لقبول الأعضاء فيه كما توجد سلطات لتوقيع عقوبات على عدم الالتزام من قبل الأعضاء . ويمكن لمنشأة المحاسبة أن تنضم إلي قطاع واحد أو للقطاعين معاً أو لا تنضم لأي منهما . وعلى أية حال ، فإذا قامت منشأة المحاسبة بمراجعة شركة عامة واحدة أو أكثر ، يجب عليها الانضمام إلي قطاع هيئة سوق المال.

وقد أثار وجود القطاعان جدلاً ملحوظاً في مهنة المحاسبة . وقد يرى البعض وجوب إجراء تعديل لتحسين التنظيم الذاتي . ويرى البعض الآخر إنشاد فئتين من منشآت المحاسبة مع وجود متطلبات أداء أقل جودة للمنشآت التي لا تتمتع بالعضوية في قطاع هيئة سوق المال .

ويجب توافر المتطلبات التالية حتى يمكن لمنشأة المحاسبة أن تنضم إلي قطاع هيئة سوق المال [تتعلق المتطلبات الثلاثة الأولى أيضاً بقطاع الشركات الخاصة وهي متطلبات ذات درجة مرتفعة من الأهمية] .

□

شكل (٥،١)

المتطلبات الواجب توافرها في المحاسب العام المعتمد

متطلب التعليم	اجتياز اختبار المحاسب العام المعتمد CPA	متطلب الممارسة
الحصول على مؤهل عال في تخصص المحاسبة من خلال دراسة عدد محدد من الساعات المعتمدة ويختلف عدد الساعات التي يجب على الفرد الحصول عليها من ولاية لأخرى . حيث تتطلب بعض الولايات ١٥٠ ساعة وفقاً لنظام الفصول الدراسية (٢٢٥ وفقاً للنظام الذي يقوم على ربع السنة) قبل دخول الامتحان ، وبعض الولايات المتحدة تتطلب عدداً أقل قبل دخول الاختبار لكنها تتطلب اجتياز ١٥٠ ساعة معتمدة وفقاً لنظام الفصول الدراسية قبل الحصول على التصريح.	أختبار على مدى يومين في مايو [1] نوفمبر .. وتتضمن [2] أقسام الاختبار في : * ٤ ساعة في المراجعة * ٣ ساعة في محاسبة والتقرير * ٤ ساعة في المحاسبة المالية والتقرير . * ٣ ساعات في القانون التجاري وتتضمن كافة الأجزاء بخلاف المحاسبة والتقرير ٢٠% على الأقل من الحالات العملية والمشكلات . وتتطلب بعض الولايات اختباراً منفصلاً عن أخلاقيات المهنة .	تتنوع من عدم وجود شرط ممارسة المهنة لمدة عامين بما في ذلك القيام بأعمال المراجعة . وتعتبر بعض الولايات العمل في الجهات الحكومية أو المراجعة الداخلية أستيفاء لشرط الممارسة .

الالتزام بمعايير رقابة الجودة

يجب أن تلتزم منشأة المحاسبة بمعايير رقابة الجودة .

إجراء فحص النظر الإلزامي Monday Peer Review

حيث يجب أن يجري في كل منشأة محاسبة عامة فحصاً دورياً لرقابة الجودة وممارسات المراجعة والمحاسبة بها بواسطة منشأة محاسبة أخرى [1].

التعليم المستمر

يجب أن يحصل كل مراجع داخل منشآت المحاسبة على ١٢٠ ساعة من التعليم المهني المستمر .

تعاقب الشركاء Partner Rotation

يجب تعيين شريك جديد للمراجعة في كل عملية مراجعة يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريكاً آخر مكلف بالعملية لمدة ٧ سنوات متتالية . ويتم منع هذا الشريك من العودة إلي مراجعة القوائم المالية لنفس العميل لمدة سنتين على الأقل . ويمكن إعفاء المنشآت الصغرى من هذه المتطلبات.

---

[1] يتم فحص النظير بواسطة منشأة محاسبة لفحص مدى التزام منشأة محاسبة أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعة ، ويتمثل الهدف منه في تحديد والتقرير عن ما إذا كانت منشأة المحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة .
ويجب أن يتم فحص منشأة المحاسبة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال أو لقطاع الشركات الخاصة مرة كل ثلاث سنوات على الأقل . ويتم الفحص للمنشأة المنضمة لهيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام Public Oversight Boord . أما القطاع الآخر ، فيتم الفحص فيه تحت إشراف مجامع المحاسبين بكل ولاية من خلال توجيه عام لمجلس فحص النظير بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وعادة ما يتم إجراء الفحص بواسطة منشأة محاسبة تختارها منشأة المحاسبة محل الفحص . ويمكن أن يوجد اختيار آخر يتمثل في تقديم طلب إلي المعهد الأمريكي أو مجمع المحاسبين بالولاية لإرسال فريق للفحص . ويجب أن تخضع المنشآت التي تتمتع بعضوية المجمع الأمريكي للمحاسبين التي لم تنضم إلي قطاع هيئة سوق المال أو قطاع الشركات الخاصة لبرامج فحص النظير كل ثلاث سنوات [يطلق عليه رسمياً فحص الجودة] . وتتمثل أهداف هذا الفحص في نفس أهداف فحص النظير للمنشآت التي تتمتع بعضوية قطاعي قسم منشآت المحاسبة ، ولكن يتم ذلك في نطاق أضيق من فحص النظير الذي يتم من خلاله التعامل مع نظم رقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة ، وتقوم مجامع المحاسبة بالولايات بإدارة برامج فحص النظير بالمجمع الأمريكي للمحاسبين .

فحص الشريك المتزامن Concurring Partner Review

يجب فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة بالشركات العامة بواسطة شريك آخر في منشأة المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة ، ويجب أن يتم هذا قبل إصدار تقرير المراجعة .

تحريم القيام بخدمات معينة Proscription of Certain Services

يجب أن تحجم منشأة المحاسبة عن أداء خدمات معينة من الخدمات الاستشارية للإدارة للعملاء من الشركات العامة . وتشمل هذه الخدمات : الإختبارات النفسية ، الاقتراع العام ، الخدمات الاكتوارية لشركات التأمين ، المساعدة في عمليات الإندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب .

- ٥.٣.٢ متطلبات من يكون مراجعاً في مصر

لم تشمل مهنة المحاسبة والمراجعة أي تنظيم قانوني إلا منذ صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ وعموماً يحظر مزاولة المهنة إلا لمن كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين (المادة الأولى من قانون تنظيم المهنة رقم ١٣٣) [1] .

وقد أوضحت المادة (١١) من قانون تنظيم المهنة هؤلاء الذين يقيدون بجدوى المحاسبين والمراجعين وهم أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو الحاصلون على أحد المؤهلات المشترطة للقيد في سجل المحاسبين تحت التمرين إذا ما زاولوا المهنة المقررة قانوناً (٣ سنوات) .

---

[1] هناك شروط عامة أكدت عليها المادة الثانية لكل من يمتهن المهنة هى أن يكون مصرى الجنسية مقيماً كامل الأهلية المدينة ، حسن السمعة بمعنى عدم صدور أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف ضده .

وقد تطلب المشرع المصري من حيث المبدأ أن يكون المحاسب والمراجع حاصلاً على درجة البكالوريوس في التجارة شعبة المحاسبة من أحدى الجامعات المصرية أو على شهادة أجنبية تعادلها ومن حيث الخبرة العملية . فقد اشترط المشرع لنقل أسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلي جدول المحاسبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مدة المران المحددة التي تبلغ مدة ثلاث سنوات .

ويشترط في التمرين أن يكون الطالب قد زاول فعلاً أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة المقررة له في مكتب أحد المحاسبين والمراجعين المقيدين بالسجل .

ويثبت التمرين بشهادة من المحاسب أو المراجع الذي قضى أو المراجع الذي قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه .

هذا وقد اعتبر المشرع بعض الأعمال مناظرة لأعمال الخبرة العملية بمكاتب المحاسبين والمراجعين ، فنص على أن يحسب مدة التمرين كل زمن قضاه الطالب في وظيفة مساعد مفش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب ، أو خبير محاسب بوزارة العدل ، أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة في أحد معاهد التعليم الحكومية أو رئيس حسابات في أحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو الصناعية أو التعاونية العامة .

ولم يقف المشرع عند هذا الحد ، بل لقد رخص لوزير (التجارة والصناعة) الاقتصاد أن يضيف بقرارات من عنده ، بعد موافقة لجنة القيد ما يراه مناظراً للأعمال المذكورة آنفا والتي وردت صراحة بالقانون .

وقد توسع الوزير في إضافة النظراء ، فقرر أنه يعتبر نظيراً للوظائف آنفة الذكر مثلا رئيس حسابات الدوائر الزراعية الكبرى التي لها دفاتر منتظمة ،

رئيس حسابات أحدى مجالس المديريات أو المجالس البلدية ، المفتش المالي بإدارة الجمعيات الخيرية بمصلحة الخدمات الاجتماعية ، مندوب وزارة التموين بشركة السكر ، مفتش الحسابات بالإدارة العامة بوزارة المالية رئيس التفتيش بالمؤسسات المالية ... الخ .

وهكذا يتبين أنه لم يبق عمل من الأعمال الحسابية في الحكومة أو الشركات أو المؤسسات العامة أو الجمعيات التعاونية ، إلا واعتبر نظير لعمل المحاسب تحت التمرين الذي يقضيه في أعمال المهنة في مكتب أحد المحاسبين والمراجعين وتحت إشرافه .

وقد أنتقد ذلك الأمر على أساس أن المشرع ترك للوزير حق إضافة أي عمل يعتبر نظيراً للوظائف المناظرة لعمل المحاسب تحت التمرين أو بعبارة أخرى أعمالاً تعتبر مناظرة للنظير ، وكان الأفضل وأخذاً بالمنطق السليم ، ومراعاة لحسن الصياغة ودقتها ، أن تقاس الوظائف المضافة على العمل الأصلي ، وهو عمل المحاسب تحت التمرين لا على الوظائف المناظرة .

ومن هنا يتعين وجوب تعديل التشريع بحيث تكون الإضافة للأعمال المناظرة للأعمال المناظرة للعمل الأصلي وأن ترد هذه الأعمال في أضيق الحدود ، حيث أن فتح باب القياس والمشابهة على مصراعيه قد أفقد بعض المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة عموماً ومراقبي حسابات الشركات المساهمة على الخصوص عنصراً جوهرياً من كفايتهم في التأهيل وهو جانب الخبرة العملية .

٥.٤ المسئول عن تعيين وتحديد أتعاب المراجع

Who is Responsible For Appointing and Remunerating an Auditor

يشترط قانون الشركات الإنجليزي عام ١٩٨٥ علي مساهمي الشركة أن يقوموا بتعيين احد المراجعين فى السنة التالية أثناء اجتماع الجمعية العامة

العادية التي يتم خلالها التصديق على القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية ، كما يتم أيضا تحديد أتعاب المراجع ومخصصاته [1] .

ومع ذلك ففي الممارسة الواقعية عادة ما يقوم مديروا الشركة بإصدار قرار تحديد الشخص الذي يرغبون في تعيينه كمراجع . ويصبح قرار المساهمين في الجمعية العامة العادية ما هو إلا تصديق واعتماداً لذلك القرار حيث عادة ما يفوض المساهمين المديرين في القيام بمسئولية تحديد أتعاب ومخصصات المراجع . ومع ذلك فكما ذكر فيما سابقاً من أجل تأمين الشفافية تجاه الأتعاب المدفوعة للمراجع فان قانون الشركات عام ١٩٨٥ يتطلب من الشركة أن تفصح عن أتعاب المراجعة (بما فيها الإجماليات المدفوعة

بخصوص المصروفات) في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . وبشكل إضافي ففي ظل القوائم الصادرة تطبيقا لقانون الشركات يتعين علي الشركات أن تفصح عن الأتعاب المدفوعة للمراجع (أو منشأة المراجعة) عن أي عمل بخلاف المراجعة . وكما ذكر بعاليه فإن المراجعين يتم تعيينهم في إجماع الجمعية العامة للشركة . حيث يتم عرض واعتماد القوائم المالية السنوية. وبصفة عامة لايتم إعادة تعيين المراجع بشكل تلقائي ، ومع ذلك ففي ظل قانون الشركات قد تتخلي الشركة الخاصة عن التزام تعيين المراجع سنويا وفي تلك الحالة فان المراجع يعاد تعيينه تلقائياً .

وعلي الرغم من أن المساهمين يتحملون المسئولية عن تعيين المراجع سنويا . فأنه إذا ما توقف المراجع عن العمل أثناء السنة (لأي سبب كان) فان المديرين أو رئيس مجلس الإدارة يسمح لهم بتعيين المراجع محل المراجع

---

[1] وقد سار المشرع المصري ذلك المبدأ القانوني عن طريق جعل حق تعيين مراقب الحسابات من حق الجمعية العمومية للمساهمين . بحيث يكون للشركة مراقب حسابات أو أكثر من الأشخاص تعيينه الجمعية العامة .

السابق. حيث يظل تعيين ذلك المراجع قائماً حتى تاريخ انتهاء اجتماع الجمعية العامة التالي (التي عندها يتم تعيين المراجع بطريقة معتادة عن طريق المساهمين). أيضا يسمح عادة للمديرين (أو مجلس الإدارة) بتعيين المراجع الأول للشركة في أول اجتماع جمعية عامة للشركة .

أما فى مصر فقد تدخل المشرع فى تنظيم تعيين المراجع وتحديد أتعابه فى شركات الأموال حيث تكون المراجعة إلزامية .

فى حين لم يتدخل فى شركات الأشخاص والمنشآت الفردية على أعتبار أن المراجعة تكون أختيارية .

وبطبيعة الحال يقوم المساهمون بتعيين المراجع بإعتباره وكيلهم فى الحفاظ على حقوقهم وأموالهم . حيث إلزام المشرع شركات الأموال بضرورة تعيين مراقب حسابات أو أكثر من الأشخاص الطبعيين تعينه الجمعية العامة .

إلا أن المشرع قد أورد أستثناء على ذلك حيث أجاز المؤسسى الشركة تعيين المراقب الأول أو المراقبين الأوائل للشركة بإعتبار إن فترة التأسيس تحتاج إلي رقابة جديدة للمحافظة على حقوق وأموال المكتتبين فضلاً عن ضرورة إرفاق نشرة اكتتاب معتمدة من مراقب حسابات يشهد بصحة البيانات الواردة فيها ومدى مطابقتها لأحكام القانون . ومن هنا كان أهمية تعيين المؤسسون مراقباً أو أكثر .

إلا أن تعيين المؤسسين لذلك المراقب الأول موقوت بأجل ومعلن على شرط، حيث أنه موقوت بأجل لأن ذلك المراقب يتولى مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة . وتعيين المؤسسين لذلك المراقب معلق بعد تلك الفترة على اعتماد الجمعية العامة الأولى لتعيينه حتى يستطيع مباشرة مهمته بعد تاريخ اجتماعها .

وإذا حدث ولم يتوافر لدى الشركة في أي وقت من الأوقات ولأي سبب من الأسباب مراقباً للحسابات ، كأن يعتزل المراقب عمله أو يتنحى مباشرة عن

مباشرة مهمته ، أو تلحقه الوفاه أثناء المدة المالية للشركة ، أو تسقط عنه أهليته للرقابة على الشركة ، أو يتخلف شرط أو أكثر من شروط تعيينه ، أو إذا لم تعين الجمعية العمومية مراقباً جديداً للحسابات أو لم تعتمد تعيين المراقب القديم ، يتعين على مجلس الإدارة في مثل هذه الحالات اتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً.

وقد أكد المشرع على إذا لم يكن لشركة المساهمة في أي وقت لأي سبب مراقب للحسابات ، تعين على مجلس الإدارة اتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً.

ويتضح أن المشرع قد حافظ على حق الجمعية العمومية للمساهمين في تعيين مراقب الحسابات أى أنه لم يعط هذا الحق أصلاً إلى مجلس الإدارة فلم يجز له ، وإنما أملى عليه التزاماً في وجوب اتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً . ولا تخرج هذه الإجراءات عن دعوة مجلس الإدارة للجمعية العمومية للانعقاد وعلى وجه السرعة لمقابلة هذه الحالة الطارئة التي لا تحتمل التأخير. وتباشر الجمعية العمومية للمساهمين حقها الأصيل في تعيين مراقب أو أكثر لحسابات الشركة .

تحديد أتعاب المراجع

تتعلق عملية تحديد أتعاب المراجع بالاستقلالية والحيادية من جهتين هما:-

١- يجب ألا يترك لشخص يكون موضوع رقابة المراجع (ولتكن الإدارة مثلاً) أمر تحديد أتعابه ومساومته بشأنها .

٢- يجب أن تكون الأتعاب مناسبة لما يبذله المراجع من جهد في عمله وألا تكون مرتبطة بالنتائج التي يصل إليها ، أو تنخفض بشكل ملحوظ بحيث تدفعه إلي التهاون والإهمال في مراجعته .

ومن ثم فقد حاول التشريع الإنجليزي أو المصري تطبيق هذين المبدأين ، فجعل للجمعية العامة دائماً سلطة تحديد أتعاب المراجع ، إلا أن التشريع

المصري أجاز للجمعية العمومية تفويض مجلس الإدارة في تحديد الأتعاب بشرط أن تحدد له حد أقصى لا ينبغي تعديه [1] .

إلا أن حياد المراجع قد يتهدد بموجب ذلك التفويض حيث أن ذلك التشريع قد أجاز بموجب ذلك التفويض أن يقوم مجلس الإدارة بالاتفاق مع المراجع على تحديد أتعاب أقل ، وفي كلمات أخرى ترك ذلك النص لمجلس الإدارة فرصة لمساومة المراجع عند تحديد أتعابه مما قد يكون سبيلاً إلي اخضاعه لسلطاته والنزول بتلك الأتعاب عن المستوى المناسب ، من هنا يمكن القول بأن ذلك التفويض يعد ثغرة قد ينفذ من خلالها مجلس الإدارة لتهديد استقلالية المراجع .

٥.٥ كيف يمكن أن يستقيل المراجع أو يتم إحلاله

How May an Auditor Resign or be Replace

قد يستقيل المراجع ببساطة عن طريق قيامه بإخطار الشركة بذلك بموجب مذكرة كتابية. وبشكل بديل فان المراجع طبيعياً ما يميل للسعي نحو إعادة تعيينه في اجتماع الجمعية العامة التي تقوم بتعيين هؤلاء المراجعين ، وقد تلغي الشركة تعيين المراجع في أي وقت عن طريق تمرير قرار عادي لذلك العزل في اجتماع للجمعية العامة . وبالمثل فإذا ما رغبت الشركة في تعيين مراجع أخر محل المراجع المتعاقد معه فإنها يتعين أن تقوم بتعيين المراجع الآخر في اجتماع الجمعية العامة . عموماً إن القرارات الخاصة باستبعاد أو إحلال المراجع قد لا يتم تمريرها في اجتماع الجمعية العامة إلا إذا مر ٢٨ يوم علي إعطاء مذكرة القرار إلى كل من المساهمين والمراجع القائم ، بالإضافة إلي ضرورة إعطاء المراجع الأخير الفرصة لعمل إيضاحات إلي المساهمين عن القرار المستهدف لاستبعاده أو إحلاله .

---

[1] هذا التفويض ممنوح أصلاً لمجلس الإدارة وليس لعضو أو أكثر من أعضائه ، حيث لا بد أن يصدر قرار مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب في حدود ذلك المبلغ الذي حددته الجمعية العامة للمساهمين .

إن الأحكام التي تمكن المراجعين من إخطار المساهمين بالأسباب التي يدركوا أنها تمثل أسباب استبعادهم أو إحلالهم تعتبر هامة لاسيما عندما يرغب مديرو الشركة في استبعاد المراجعين لأسباب خاصة .علي سبيل المثال بسبب كشفهم النقاب على سبيل المثال عن وجود تصرفات محل تساؤل تم أرتكابها عن طريق المديرين أو الإدارة العليا ليس للمساهمين علم بها أو أنهم لا يوافقون عليها . إن المديرين الذين ينقصهم النزاهة قد يرغبون في أن ترتبط الشركة بمراجعين اقل اجتهادا واهتماماً .

عموماً إن عزل **Retirement** المراجع من أكثر الأمور تأثيراً على حياده واستقلاله حيث أن إمكانية إقصاء مجلس الإدارة للمراجع عن مركزه إذا لم يساير رغباته أو ما إذا كان من واجبه الكشف في تقريره للمساهمين عن المخالفات التي قد تقع من أعضاء مجلس إدارة الشركة أو مديريها أو عن عدم التزامهم بأحكام القوانين واللوائح ، من ثم فقد يترتب على ذلك الكشف الإضرار بمراكز هؤلاء الأعضاء إن لم يعرضهم للمسئولية القانونية ، من هنا كان أهمية وضع ضمانات تحمي المراجع من التعسف في استعمال حق عزله واستبداله وحتى حتى ولو لم يستند أعضاء مجلس الإدارة إلي أسباب ومبررات معقولة ومن غير أن يتاح للمراجع فرصة الدفاع عن نفسه .

ولا شك أن عدم وجود تلك الضمانات يترتب عليه خضوع المراجع لضغط أعضاء مجلس الإدارة ومسايرته لهم والعمل على ارضاءهم لعلمه يقيناً بأنه لو حاد عن ذلك المسلك فإن مصيره العزل أو الاحلال حتماً .

لذلك فقد تدخل المشرع المصري وأجاز للجمعية العامة تغيير المراجع ، وفي تلك الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته في ذلك مع تحديد الأسباب التي يستند إليها ، و ذلك قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل . وعلى الشركة أخطار المراقب فورا بنص الأقتراح وأسبابه .

وللمراجع أن يناقش الأقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل أنعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل . ويتولى مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراجع على الجمعية العمومية . وللمراجع في جميع الحالات أن يتولى الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العمومية قبل اتخاذ قراراها .

وعلى الرغم من ترخيص المشرع للمساهمين في جمعيتهم العمومية - وهم الذين وكلوا للمراجع مهمة الرقابة على حسابات الشركة – عزله وتغييره إلا أنه قد أحاط ذلك الترخيص بقيود ووضع لها شروطاً موضوعية وأخرى شكلية يمكن إيجازها على النحو التالي :-

(A) شروط عزل المراجع الموضوعية

تتلخص تلك الشروط فى وجوب أستناد المساهمين عند اتخاذ قرار العزل إلي أسباب ومبررات معقولة . ويلاحظ أن المشرع لم يورد أمثلة لهذه الأسباب ، إلا أنها تشمل حالة فقد المراجع لأهليته أو فقده شرطاً أو أكثر من شروط تعيينه ، أو إذا صدر منه غشاً أو خطأ جسيماً وغير ذلك .

ولا شك أن القضاء هو الذي يراقب هذه الشروط الموضوعية ، فإذا إتضح له أن ما استند إليه المساهمين من أسباب لتبرير عزل المراجع ليست من الجدية والكفاية بحيث تبرر هذا الإجراء أمكنه أن يقضي بإلغاء قرار عزل مراقب الحسابات واعتباره كأن لم يكن . ومن ثم يعود المراجع المعزول إلي مركزه ، فضلاً عن جواز الحكم له بالتعويض عما لحقه من ضرر مادي وأدبي .

(B) شروط عزل المراجع الشكلية

تتلخص تلك الشروط فى الآتى :-

١- على صاحب اقتراح عزل المراجع إخطار الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل .

٢- يتعين على الشركة إخطار المراجع فوراً بنص الاقتراح وأسبابه.

٣- يحق للمراجع أن يناقش اقتراح عزله في مذكرة كتابية ، على أن تصل هذه المذكرة إلي الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل ويقوم مجلس الإدارة بتلاوة مذكرة المراجع المقترح على الجمعية العمومية.

٤- لم يكتف المشرع بدفاع المراجع الكتابي عن نفسه ، وإنما رخص للمراقب بالإضافة إلي ذلك أن يتولى الرد على الاقتراح وأسبابه قبل أن تتخذ الجمعية العمومية قراراها .

٥.٦ الحقوق القانونية للمراجعين Auditor's Statutory Rights

زود قانون الشركات عام ١٩٨٥ المراجعين بحقوق تسهل من أداء واجباتهم. علي سبيل المثال فهي تعطي لهم حق الوصول في كافة الأوقات لكافة السجلات المحاسبية والمستندات الأخرى للشركة والإطلاع عليها ، بالإضافة إلي حق طلب توفير أي معلومات أو إيضاحات يرونها ضرورية لأداء واجباتهم كمراجعين من إدارة وموظفى الشركة . كما أن لهم الحق أيضا في حضور أي اجتماعات جمعية عامة للشركة (سواء عادية أو غير عادية) مع استلام أي مذكرات أو ملاحظات أخري مرتبطة بأي اجتماعات عامة يحق للمساهمين أن يحصلوا عليها بالإضافة إلي التحدث في أي اجتماعات جمعية عامة عن أي أمور مرتبطة كمراجعين .

وفي مصر فقد منح المشرع لمراقب الحسابات العديد من الحقوق يمكن إيجازها على النحو التالي :-

١- حق الإطلاع

منح المشرع مراقب السحابات حق الاطلاع على دفاتر الشركة حينما قرر أن للمراقب في كل وقت الحق في الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها .

ويتضح من هذا النص أن المشرع قد منح مراقب الحسابات حق الإطلاع طليقاً من كل قيد ، فيستطيع أن يباشره في كل وقت يجده مناسباً ، فلم يلزمه بوجوب إخطار الشركة مقدماً بموعد حضوره . وقد جرى العمل عادة على أن يتفق المراقب مقدماً مع المسئولين بالشركة على موعد حضوره للقيام بمراجعته ، وذلك حتى تتمكن الشركة من تحضير الدفاتر والسجلات والمستندات المطلوبة وتخصيص له ولمساعده مكاناً مناسباً ، لأن من المبادئ المتعارف عليها ألا يكون في عمل المراقب ما يؤدي إلي تعطيل نشاط الشركة أو عرقلة أعمالها وأن تسود روح التعاون بينه وبين عملائه حتى يتمكن من أداء واجبه في يسر وعلى الوجه الأكمل .

كما يلاحظ أن حق الإطلاع المخول للمراقب جاء شاملاً لجميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها ، ومعنى هذا أن حق الإطلاع وفحص الدفاتر ينصرف إلي الدفاتر والسجلات بجميع أنواعها المالية والإدارية والاحصائية وسجلات التكاليف ، كما يشمل الدفاتر الإلزامية والدفاتر الاختيارية ... إلخ .

كذلك للمراقب أن يطلب الإطلاع على جميع مستندات الشركة ومحرراتها ووثائقها ، ومكاتباتها من غير تحديد أو تخصيص .

وحرصاً من المشرع على تدعيم حق الإطلاع المطلق لمراقب الحسابات ومنعاً من إقامة العراقيل أمامه في هذا الصدد ، ألزم مجلس الإدارة أن يمكنه من مباشرته ، بل أنه لم يقف عند هذا الحد وإنما أراد أن يواجه حالة ما إذا أحجم المسئولون عن إجابة طلبه في الإطلاع وعجز مجلس الإدارة عن تيسير مهمته . فلا ينبغي أن يتخذ المراقب موقفاً سلبياً ، وإنما عليه أن يثبت هذه الحالة كتابة في تقرير يقدمه إلي مجلس الإدارة ويعرض على المساهمين في جمعيتهم العمومية .

بالإضافة إلي ما تقدم فقد نص المشرع في المادة ١٠٤ من قانون الشركات على أنه :

" مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه ، كل من أحجم عمداً عن تمكين المراقبين ... من الإطلاع على الدفاتر والأوراق التي يكون لهم حق الإطلاع عليها وفقاً لأحكام القانون " بل أنه نص في المادة ١٠٥ بمضاعفة الغرامة في حالة العودة أو الإحجام عن إزالة المخالفة .

٢- حق طلب البيانات والإيضاحات

يتوقف نجاح المراقب في مهمته على حسن تقديره في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة ، فإذا لم تكن الدفاتر والسجلات والمستندات كافية لإقناعه ، وإذا احتاج إلي دليل أو قرينة مكملة فلا بد من أن يتاح له طلب البيانات والإيضاحات والحصول على الاستفسارات اللازمة .

وقد الزم المشرع مجلس الإدارة أيضاً بتمكين المراقب من مباشرة هذا الحق وله أيضاً أن يحيط المساهمين علماً في حالة الامتناع عن تزويده بالبيانات والإيضاحات .

ويلاحظ أنه في الوقت الذي جعل فيه المشرع حق طلب البيانات من حقوق المراقب فقد ألزمه في نفس الوقت أن يضمن تقريره صراحة عما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرض ، الأمر الذي يدل على مبلغ خطورة هذا الموضوع .

٣- حق الحصول على صورة من الاخطارات للمساهمين

أكد المشرع عن هذا الحق في الفقرة الأولى من المادة ٥٤ من قانون الشركات حيث يتعين على مجلس الإدارة أن يوافي المراقب بصورة الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلي المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العمومية .

٤- حق دعوة الجمعية العمومية

لما كان مراقب الحسابات وكيل المساهمين للمحافظة على حقوقهم والإشراف الدقيق على إدارة شركتهم ، فقد يحدث أن تسوء الإدارة وتنحرف عن جادة الصواب ويعمد مجلس الإدارة إلي اتخاذ بعض التصرفات التي تسئ إلي مركز الشركة المالي ويرى المراقب حينئذ أن الأمر يقتضي تدخلاً من أصحاب الأموال ، فلا بد أن يعرض عليهم الأمر ، كما أن من واجبه المبادرة بإخلاء مسئوليتهم عن التستر على مثل هذه الأمور .

من أجل هذا اتجه المشرع إلي تقرير حق مراقب الحسابات في دعوة الجمعية العمومية للمساهمين عندما تتوافر مثل هذه الظروف . حيث أكد المشرع على أنه إذا غفل مجلس الإدارة عن دعوة الجمعية العمومية للانعقاد في الأحوال المبينة في القانون أو نظام الشركة وجب على المراجعين دعوة الجمعية للإنعقاد . أي أن للمراقب عند الضرورة القصوى أن يدعو الجمعية العمومية للانعقاد ، وعليه في هذه الحالة أن يضع جدول الأعمال ويتولى نشره بنفسه .

وترسل صورة من هذه الأوراق إلي مصلحة الشركات في نفس الوقت الذي يتم فيه نشر الدعوة أو إرسالها للمساهمين .

٥-حق مناقشة قرار عزله

حتى لا يقوم مجلس ادارة الشركة بعزل مراقب الحسابات تعسفياً - وحفاظاً على حياده واستقلاله ، فقد وضع المشرع شروطاً واجراءات يتعين اتخاذها تمثل حقوق قانونية للمراقب ، حيث يحق للمراجع مناقشة اقتراح عزله في مذكرة كتابية يرسلها للشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل . وليس هذا فحسب ، بل أن المشرع قرر له في جميع في جميع الأحوال أن يتولى الرد على الاقتراح وأن يفند أسبابه ويدافع عن موقفه أمام المساهمين موكليه في الرقابة حينما

ينعقدون في جمعيتهم العمومية للنظر في الاقتراح المقدم لعزله . ولا شك أن حق المراقب في الدفاع عن نفسه كتابة ثم شفاهة من أقوى الضمانات التي تدعم مركزه وتحول بين كل المحاولات التي تدبر لاقصائه . كما تتيح للمساهمين فرصة التعرف على مدى صحة الأسباب التي يستند إليها المقترحون لعزله قبل أن يتخذوا في هذا الصدد قراراهم النهائي .

٥،٧ واجبات المراجعين Auditors Duties and Obligations

- ٥،٧،١ الواجبات القانونية للمراجعين Auditors Statutory Duties

تم تحديد الواجبات الرئيسية للمراجعين في قانون الشركات الإنجليزي الصادر عام ١٩٨٥ في الأقسام ٢٣٥-٢٣٧ ، في ظل تلك الأقسام مطلوب من المراجعين أن يعدوا تقريراً إلي مساهمى الشركة ينص عما إذا كان في رأيهم أن القوائم المالية للشركة :-

- تعطي صورة صادقة وعادلة عن الموقف المالي للشركة في نهاية السنة المالية وأرباحها أو خسائرها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ .

- أنه قد تم إعدادها على نحو ملائم طبقا لقانون الشركات .

أيضا مطلوب من مراجعى الشركة أداء تحقيقات معينة لتكوين رأى عما إذا:-

١- كانت السجلات المحاسبية الملائمة قد تم الاحتفاظ بها عن طريق الشركة وإنها كافية لأغراض المراجعة .

٢-كانت القوائم المالية متفقة مع السجلات المحاسبية القائمة .

٣- قد تم استلام كافة المعلومات والإيضاحات التي تم طلبها لأغراض مراجعتهم.

٤- إن المعلومات التي أعطيت في تقرير المديرين أو مجلس الإدارة متفقة مع القوائم المالية .

فـي ظـل أي موقـف خلالـه يقـوم المراجعـون بدراسـة أن أحـد أو أكثـر مـن المتطلبات بعاليه قد تم الوفاء بها فـإنهم يتعين عليهم أن يـذكروا تلك الحقيقـة فـي تقريـر مـراجعتهم . وبالإضـافة لـذلك يتعين علـي المـراجعين أن يتأكـدوا مـن أن متطلبـات الإفصـاح المرتبطـة بـإجور المـديرين والمزايـا الأخـرى المحـددة فـي قـانون الشـركات ١٩٨٥ قـد الوفـاء بـه ، وحينمـا لا يـتم القيـام بـذلك يتعـين ذكـر الأمور المطلوبة في تقرير مراجعتهم .

ويجـب علـي المـراجعين (الـذين يكونـوا أفـراد أم منشـآت مراجعـة) التوقيـع علي تقرير مراجعتهم بالإضافة إلي ذكر أسمائهم . إن النسخة الموقعة عليها من تقرير المراجعة يجب أن يتم إرسالها مـع القوائم الماليـة المراجعـة إلـي مصـلحة الشـركات . إلا أن نسـخ تقريـر المراجعـة التـي يـتم إرسـالها للمسـاهمين وحملـة السـندات أو المنشـورة يتطلـب الأمـر فقـط ذكـر أسـماء المـراجعين (علـي سـبيل المثال في صورة أو أي نمط مكتوب) .

وكمـا ذكـر فـي القسـم رقـم ٥,٢,٢ بعاليـه فـان قـانون الشـركات يسـتلزم مـن مديري الشركات أن يعدوا القوائم المالية التي تعطي صـورة حقيقيـة وعادلـة عن الموقف المالي للشركة وأرباحهـا وخسـائرها بشـرط أن يتم إعداد القـوائم الماليـة طبقـا لمعـايير المحاسـبة الواجبـة التطبيـق . وقـد ذكـر أيضـا انـه إذا كـان مـن الضــروري مـن أجـل أن تعـرض القـوائم الماليــة صـورة حقيقــة وعادلــة فــإن المعلومات الإضافية المطلوبة عن طريق قانون الشركات يجب أن يتم توفيرها والتى قد توضح أسباب الخروج عن متطلبـات ذلك القـانون . ويستنتج مـن ذلك إن المراجعين عند تكوين رأيهم عن القوائم المالية يتطلب قيامهم بتقييم :-

(i) ما إذا كانت القوائم المالية تتمشي مع معايير المحاسبة الواجبة التطبيق والمتطلبات الملائمة لقانون الشركات .

(ii) إذا لم تتفق حسب مـا تقدم يتم تقييم مـا إذا كـان الخـروج ضـرورياً مـن أجل أن تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة أم لا .

(iii) إذا كانت تلك القوائم المالية تتفق - يتم تقييم ما إذا كان الالتزام يؤدي إلي :-

- قوائم مالية لا تتضمن معلومات كافية لتوفير صورة حقيقية وعادلة . وفي تلك الحالة يجب أن يتم توفير معلومات وإيضاحات أضافية حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة .

- قوائم مالية تفشل في أن تعطي صورة حقيقية وعادلة . في تلك الحالة التي سوف تنشأ فقط في ظل ظروف نادرة للغاية فإن متطلبات القانون يجب أن يتم الخروج عنها للمدى الذي يعد ضرورياً بحيث تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة .

وفي ظل قانون الشركات عام ١٩٨٥ يجب أن يتم الموافقة علي القوائم المالية للشركة عن طريق مجلس الإدارة . كما يجب أن يتم توقيع الميزانية العمومية بناء علي المجلس عن طريق احد أعضاء مجلس الإدارة ، تلك الموافقة وذلك التوقيع يشير إلي قبول المجلس لمسئوليته عن أعداد وعرض القوائم المالية . ويجب أن يرسل مجلس الإدارة نسخة موقعة من القوائم المالية بالارتباط بتقرير المراجع (مع توقيع اسم وتوقيع المراجع) بالإضافة إلي نسخة من تقرير المديرين إلي مصلحة الشركات ، وأيضا إلي كافة حملة أسهم الشركة وحملة سنداتها . وفي الحالة الأخيرة فإن القوائم المالية المرسلة يتعين أن توضح فقط أسماء المراجعين والمديرين المرتبطين بالقوائم إلا أن توقيعاتهم ليست مطلوبة ، ويجب أن ترسل القوائم المالية المراجعة وتقارير المديرين إلي كافة هؤلاء المخول لهم استلام نسخ من تلك المستندات خلال فترة لا تقل عن ٢١ يوم قبل اجتماع الجمعية العامة الذي خلاله يتم وضع كافة المستندات تحت بصرهم .

بالإضافة إلي مسئولية مراقب الحسابات وواجبه في إعداد تقرير مراقبة إلي مساهمي الشركة توجد العديد من الواجبات القانونية التي لعل أبرزها حضور الجمعية العمومية ومراقبة صحة انعقادها فحيث أن الجمعية العمومية في الشركة المساهمة تمثل السلطة العليا ، باعتبارها هي التي تعين أعضاء مجلس الإدارة وتعزلهم ، وتعيين المراقبين وتعزلهم كذلك . وهي التي تصادق على الحسابات الختامية للشركة وتقرر توزيع الأرباح . ومن ثم لم يكن غريباً أن يلقى المشرع على المراقب واجب حضور الجمعية العامة للمساهمين حيث قرر الآتى :-

"وعلى المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع – وعليه أن يدلى في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية يتحفظ أو بغير تحفظ، أو في اعادتها إلي مجلس الإدارة ". على أن "... ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العمومية أن يناقش تقرير المراقب وأن يستوضحه عما ورد فيه".

- ٥.٧.٢ واجبات المراجعين في ظل القانون العام

Auditors' Duties Under Common Law

علي الرغم من أن القانون التشريعي قد تطلب ضرورة مراجعة القوائم المالية للشركات ، فضلاً عن أنه حدد كما انه يحدد الواجبات التي يتعين علي المراجعين القيام بها ، إلا أنه قد ترك للمحاكم أن تشرح وتوضح ما الذي يتوقع من المراجعين عند أداء واجباتهم القانونية .

إن المعيار العام للأداء المطلوب من المراجعين قد وضع عن طريق **Lopes LJ** في قضية **Re Kingston Cotton Nil co. (no.2)(986)2ch.279** حيث تم النص على :-

" من واجب المراجع أن يقوم بأداء عمله بمهارة وعناية وحذر بالشكل الذي يقوم به المراجع ذو الكفاية والعناية والحذر بشكل معقول وبوضوح . إلا أن الذي يعتبره المراجع ذو المهارة أو العناية بشكل معقول في الظروف المحيطة سوف يتغير عبر الزمن كلما حدث أى تغيرات في المجتمع وفي اتجاهاته وقيمه بجانب التغيرات فى تكنولوجيا المراجعة " .

وكما ذكر في الفصل الثاني فحتى العشرينات فقد كان المراجعين يهتمون بصفة رئيسية بهدف المراجعة الخاص بإكتشاف الغش والخطأ والتأكد من أن المركز المالي الصادق للمنشأة محل التقرير قد تم عرضه بعدالة في الميزانية العمومية . وتطبيقاً لذلك فأثناء القرن التاسع عشر كان المراجعين يفحصون بعناية القيود التفصيلية والدقة الحسابية لسجلات الشركة والتأكد من أن القيمة الموضحة في الميزانية العمومية تتطابق مع أرصدة حسابات الأستاذ . ولا شك إذا ما كانت اجراءات المراجعة هذه هي كل ما يفعله المراجعون في الوقت الحالي فإنهم سوف يتم أتهامهم بالإهمال الجسيم .حيث يتوقع منهم أن يقومون بفحص أدله إثبات ملائمة وكافيه يقومون بالحصول عليها من مجموعة مختلفه من المصادر (من داخل أو خارج المنشأة) والتي يتم علي أساسها تحديد المراجع لحقيقة وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة متضمنة حساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلي الميزانية العمومية .

فعبر مرور السنوات أتضح هناك أطراف عديدة قد تعرضت إلي خسائر بعد اعتمادها علي القوائم المالية المراجعة . الأمر الذى قاد المراجعين إلي المحاكم بناء علي دعاوى الإهمال . علي أساس عدم قيام المراجعون بأداء واجباتهم علي نحو ملائم ونتيجة لفشلهم في اكتشاف وجود خطأ جوهري في القوائم المالية ولا شك أن هناك كثير من القضايا قد ساعدت علي توضيح واجبات محددة للمراجعين . وفيما يلي توضيح ذلك:-

١ ـقضية

Leeds Estate Building and Investment Co.V Shepherd (1887) 36chD787

أعتبر المراجع مهملا نتيجة الفشل في التأكد من أن الميزانية العمومية المراجعة قد تم عرضها طبقا لبنود عقد اتفاق الشركة (التي لم يقم المراجع بالإطلاع عليها في الحقيقة) ، وقد ادعي المراجع أن واجبه يتمثل في تبيين إن الميزانية العمومية قد تعرض صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي وتتفق مع ما تظهره الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة وان شهادته لن تذهب إلي أكثر من ذلك . ومع ذلك فإن القاضي (**Sterling j**) قد فكر بطريقة مختلفة حيث ذكر ما يلي:-

" ليس من واجب المراجع أن يحصر نفسه فى مجرد مهمة التحقق من الدقة الحسابية للميزانية العمومية ، وإنما يتحقق من دقتها الأساسية بالإضافة إلي التأكد من أنها تتضمن التفاصيل المحددة فى مواد وبنود عقد الاتفاقية وأنها قد تم عرضها علي نحو ملائم بحيث تتضمن العرض الحقيقي الصحيح للموقف المالي للشركة " .

٢ - قضية Re London and General Bank (No-2)(1895)2 ch.677

كما في قضية **Leeds Estate** ففي تلك القضية المشار إليها تحت ذلك العنوان (والتي اهتمت بأحد البنوك التي منحت قروض إلي شركات أخري واعتبرتها ديون مشكوك في استردادها وتحصيلها) . وعند صياغة المراجع تقرير المراجعة حاول بشكل غير ناجح أن يغير واجبه بقصره على مطابقة الميزانية العمومية مع سجلات حسابات الشركة ، حيث جعل **Lindley LJ** إنه من الواضح أن هناك الكثير الذي قد يتوقع من المراجعين عمله حيث ذكر ما يلي :-

" يتمثل عمل المراجع في التأكد من تحديد الموقف المالي الحقيقي للشركة في زمن المراجعة كما أن واجبه ينحصر في ذلك .

ولكن يأتي السؤال التالى بعد ذلك وهو : كيف يقوم بالتأكد من ذلك الموقف ؟ وتتمثل الإجابة الملائمة عن طريق فحص سجلات الشركة إلا أنه لم يضطلع بواجبه عن طريق أداء ذلك الإجراء بدون الاستعلام وبدون التشكيك فى وجود أي مشكلة يتضح معها الموقف

الحقيقي للشركة ، حيث يجب أن يعطى عناية معقوله للتأكد من ذلك . ولاشك أنه إذا لم يقم ببيان ذلك فإن واجبه سوف يكون من قبيل مايحدث فى المسرحية الهزلية .

إن قضية **The London and General** التي أكدت علي نتيجة قضية **Leeds Estate** تعتبر نقطة تحول حيث أنها حددت إن المراجعين يتعين عليهم فحص سجلات ودفاتر المنشآت محل المراجعة بالإضافة إلي تكوين رأي عما إذا كانت تعكس بشكل حقيقي جوهر المركز المالي للشركة أم لا ".

٣– **قضية**

The London Oil Storage Co.Ltd V Seear,Hasluk & Co.(1904) Acc Lr 30

حددت تلك القضية أن المراجعين يتعين عليهم أن يتحققوا من وجود الأصول المذكورة في الميزانية العمومية ، حيث فى تلك القضية كان الرصيد الدفتري للنقدية غير متفقاً مع رصيد النقدية المادي – تلك الحقيقة فشل المراجعون في أختبارها واكتشافها . ولاشك أن تلك القضية تعتبر جوهرية علي وجه التحديد علي أساس أنها كانت المرة الأولي التي جعلت المحاكم تقرر بوضوح أن المراجعين يتوقع أن يذهبون لأكثر من فحص السجلات والدفاتر لشركة العميل عن طريق البحث عن أدلة إثبات أخرى لتدعيم رأيهم عن حقيقة وعدالة القوائم المالية .

٤– **قضية**

Arthur E Green & Co.V the Central Advance and Discount Corporation Ltd (920) b3 Acclr1

أعتبر المراجع في تلك القضية مهملا عند قبوله احد جداول الديون المعدومة المقدمة عن طريق احد المسئولين في الشركة ،حيث تبين أن هناك ديون أخري لم يتم تضمينها في الجدول أعتبرت أيضا غير قابلة للاسترداد ، وقد تم تسوية تلك القضية علي أن المراجعين لا يمكن أن يقبلوا بشكل أعمى أي

دليل إثبات يعطي إليهم عن طريق موظفي الشركة محل المراجعة ، حيث أنهم يجب أن يقوموا بمضاهاه ذلك الدليل علي نحو ملائم بدليل إثبات أخر يتعين جمعه والحصول عليه أثناء مسار أداء عملية المراجعة .

٥– قضية McKesson and Robbins Us (1938)

في تلك القضية المشهورة فشل المراجع في الكشف عن غش ضخم يرتبط بحسابات مدينين مصطنعة بالإضافة إلي حسابات المخزون ، وقد شددت المحكمة علي أن المراجعين لديهم مسئولية عن التحقق من وجود تلك الأصول. وقد توسعت تلك القضية عن قضية **London Oil Storage Co.** حيث جعلت من الواضح أن المراجعين يتعين عليهم التحقق من الأصول المحددة في الميزانية العمومية حتي عندما تكون تلك الأصول في مواقع بعيدة.

وبصفة عامة عندما تم نظر القضية أمام المحكمة فإن القاضي كان لديه الفرصة في استحضار تلك المسئوليات المحددة للمراجعين في ضوء عدد من القضايا السابقة التي تم تسويتها - ومن ثم فقد تم اشتقاق مبادئ عامة .أحد تلك القضايا الأكثر شهرة من ذلك النوع هي القضية الأسترالية المعروفة بأسم **Pacific Acceptance Corporation Limited v Forsyth and Others (1970)92WN (New)29** وقد وفر القاضى **Moffat J** في منطوق حكمة إرشاد شامل عن واجبات المراجعين ومسئولياتهم . ومن ضمن المبادئ القانونية الهامة فقد تم التأكيد علي الأتي :-

١- عندما يقبل المراجعون ارتباط معين لتأدية مراجعة قانونية للقوائم المالية فأنهم لن يقوموا بواجبهم في مجرد التقرير الذي يتطلبه التشريع وإنما أيضا بإجراء عملية فحص الذي يمكنهم من تكوين رأيهم على نحو معقول من المهارة والعناية الواجبة للأداء.

٢-لا تنحصر واجبات المراجعين في مجرد فحص دفاتر وسجلات الشركة في تاريخ الميزانية العمومية وإنما تمتد أيضاً إلي مراجعة الموقف المالي للشركة بصفة عامة وخلال الفترة المالية الملائمة فى مجموعها.

٣- تتضمن واجبات المراجع في إعطاء اعتبار واجب إلي الاحتمال الخاص بإمكانية حدوث الغش ، حيث أن برنامج المراجعة واختبارات المراجعة يجب أن يتم هيكلتها بحيث يكون للمراجع توقع معقول باكتشاف التحريف الجوهري إذا وجد .

٤- يجب على المراجعين القيام بإفصاح فوري وصريح إلي المستوي الإداري الملائم عن الأمور المادية التي يتم اكتشافها أثناء أداء عملية المراجعة. ويتضمن ذلك واجب التقرير الفوري إلي مديري الشركة إذا ما تم مواجهة ظروف تطرح تساؤلات عن أمور مشكوك فيها .

٥-إن واجب المراجع في التقرير يتضمن التقرير إلي المساهمين في الجمعية العامة العادية عن أي أمور مادية يتم اكتشافها أثناء أداء عملية المراجعة . وتلك المسئولية لا يمكن أن يتم التهرب منها علي أساس أنها قد تحمل انعكاس سلبي علي مجلس الإدارة أو المديرين أو المسئولين المحيطين أو علي أساس حجة أن الإفصاح العام قد يسبب أضرار للشركة .

٦- على للمراجع واجب كبير يتمثل في فحص الأمور المادية من وجهة نظره . ومع ذلك فقد يتم وضع اعتماده علي استفسارات من الآخرين حيثما يكون الأمر معقولا لإجراء ذلك علي الرغم من أن الاعتماد علي الآخرين يتعين أن ينظر إليه علي أنه أداة مساندة وليس بديلا عن الإجراءات الخاصة بالمراجع .

٧- إن استخدام أعضاء فريق مراجعة ليسوا ذوي خبرة أو الفشل في استخدام برنامج مراجعة كافى لايشير في حد ذاته للإهمال . ومع ذلك فإذا حدث فشل في عملية المراجعة (بمعني وجود تحريف مادي في القوائم المالية لم يتم اكتشافه

عن طريق عملية المراجعة) من ثم فإن استخدام هؤلاء الأعضاء من غير ذو الخبره أو الفشل في وجود برنامج مراجعة مقنع يتم أخذه كدليل إثبات علي أن ذلك الفشل قد حدث كنتيجة للإهمال .

وقد حكم القاضي **Moffit J** أن المعايير والممارسات المهنية يجب أن تتغير خلال الزمن لتعكس التغيرات في البيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال . كما لاحظ أيضا أن المحاكم تتأكد من مدى توافر المؤهلات والمهارة والعناية والحذر المعقول فى ضوء الإرشادات التى يتم توفيرها عن طريق المعايير المهنية وممارسات المراجعة . الأفضل فى ذلك الوقت - ومع ذلك فقد أكد علي أن المحاكم تتقيد بتلك المعايير وقد تذهب لأبعد منها في حالة عدم ملائمتها المحكمة وليست المهنة هي التي تحدد فى ضوء العادات والأعراف السائدة في المجتمع ما يعتبر ذو مهارة وعناية وحذر معقول في ظل الظروف المحيطة بالحالة الخاصة .

وقد أوضحت احدي الدراسات إن هناك عديد من الأمور التي تتطلب انتباه فوري من المراجعين يمكن إبرازها على النحو التالي :-

١- هناك حاجة أساسية لأن يكون هناك برنامج مراجعة كاف مكتوب مع الحاجة إلي ربطة بفحص نظام الرقابة الداخلية للعميل بالإضافة إلي تعديله حينما يكون ذلك ضروري أثناء مسار عملية المراجعة للتأكد من انه يغطي بشكل كاف كافة الجوانب المادية للمنشاة .

٢- الحاجة إلى التأكد من أن عينات المراجعة قد تم سحبها من سجلات وأحداث تغطي كامل الفترة المالية وليس فقط الفترة التي تدور حول تاريخ الميزانية العمومية .

٣- الحاجة إلي التأكد من أن أعضاء فريق المراجعة قد تم الأشراف عليهم علي نحو سليم عن طريق كافة الشركاء والمديرين ، وان التعليمات السليمة تم إعطائها للمساعدين .

٤- الحاجة إلي تقييم المستوى الإدارى الذي يستفسر منه المراجع عن المعلومات بالإضافة إلي الحاجة إلي تسجيل وتوثيق تفاصيل الاستجابات الملائمة في أوراق عمل المراجعة بعناية .

٥- الحاجة للتقرير في الحال مباشرة إلي المستوى الإداري لإدارة عميل المراجعة عن العيوب الكامنة في العمليات أو السجلات المحاسبية التي تم فحصها عن طريق المراجع .

والآن فإن كافة تلك الأمور قد أصبحت ينظر إليها علي أنها تمثل الممارسة العادية ، وفي الحقيقة فإن قضية **Pacific Acceptance** قد كان لها اثر كبير علي المراجعة . كما أن المبادئ التي عددها **Mooffit** تمثل أساس معايير المراجعة التي تم الإعلان عنها عن طريق الهيئات المحاسبية المهنية .

- ٥.٧.٣ واجبات المراجعين في ظل معايير وإرشادات المراجعة المهنية

Auditors Duties under Professional Auditing Standards and Guideline

بخلاف كل من القانون التشريعي أو القانون العام (المحاكم) الذي فرض واجبات علي المراجعين من خارج المهنة فقد تم وضع معايير وإرشادات للمراجعة تم متابعتها وتعديلها (حيثما كان ذلك ملائما) عن طريق المهنة ذاتها. ففي انجلترا وايرلندا وضعت الهيئات المهنية المختلفة معايير وإرشادات المراجعة الخاصة بها ، وقد أسست تلك الهيئات في عام ١٩٩١ مجلس ممارسات المراجعة **Auditing practices Board (APB)** لأداء تلك الوظيفة، وفي عام ٢٠٠١ فقد أصبح ذلك المجلس **APB** أحد عناصر الأساس المحاسبي. وهو يتكون من ١٥ عضواً يتم

انتخاب ستة أعضاء (٤٠%) منهم يتم تحديدهم من مراجعي الشركات . كما تتضمن العضوية أيضا أشخاص من عالم الأعمال والأكاديميين ومن القطاع العام والمهن القانونية (APB,1993a,Para 2,3) .

وقد أوضح المجلس في نطاق وسلطة نشراته (1993b,para 1.18) أنها تقع في ثلاثة مجموعات رئيسية هي :-

- إيضاحات معايير المراجعة (SASs) .

- التطبيقات والمذكرات التي تساعد المراجعين في تطبيق معايير مراجعة ذات تطبيق عام على ظروف وصناعات خاصة .

- نشرات توفر للمراجعين إرشاد زمني عن أي قضايا جديدة أو ناشئة.

كما أوضح المجلس أيضا بأن:-

" تتكون إيضاحات معايير المراجعة SASs من المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (معايير المراجعة) التي يتعين أن يلتزم بها المراجعون فيما عدا خلاف ما يذكر في معايير المراجعة المرتبطة عند أداء أي عملية مراجعة للقوائم المالية . وتتضمن إيضاحات معايير المراجعة أيضا المواد التفسيرية الأخرى التي يتم تصميمها بشكل إلزامي لمساعدة المراجعين عند تفسير وتطبيق معايير المراجعة " .

وقد أصدرمجلس ممارسات المراجعة إيضاحات معايير المراجعة في شكل سلسلة هيكلية يتم إيضاحها في الشكل رقم ٥,٢ .

وجدير بالذكر فان الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية داخل إيضاحات معايير المراجعة تعتبر إلزامية ، وإذا ما فشل المراجعون في الالتزام بتلك المعايير يمكن أن يتم اتخاذ إجراء تأديبي ضدهم عن طريق الهيئة الإشرافية الذي يتم تسجيل المراجعين لديها ، وقد يؤدي ذلك التصرف التأديبي

إلـي عزلـهم مـن التسـجيل ومـن ثـم إمكانيـة ترشـيح مراجـع آخـر لأداء مراجعـات الشركة .

وعلي هذا الأساس يتضح أن معايير المراجعة تخدم غرضين رئيسيين هما:-

(i) أنها تعلم المراجعين بمعيار العمل المطلوب الإلتزام به عند أداء واجباتهم.

(ii) أنها تساعد علي حماية ووقاية سمعة المهنـة فـي مجموعهـا . ومتـى تـم وضـع معيـار العمـل المطلـوب مـن المـراجعين بوضـوح وتـم تعميمـه علـي كافـة أعضـاء المهنـة عنـد أداء كافـة المراجعـات فـان أي مراجـع يـؤدي مراجعتـه فـي مستوي يقـل عـن المعـايير المطلوبـة قـد يجعلـه يتعـرض لإجـراء تـأديبي معـين. ويسـاعد ذلـك علـي التأكـد مـن أن كافـة أعضـاء المهنـة يـؤدون واجبـاتهم طبقـا لمعايير المهنة .

وينبغـي ملاحظـة انـه علـي الـرغم مـن أن المـواد الإيضـاحية المتضـمنة فـي إيضاحات معايير المراجعة ومذكرات ونشرات الممارسـة التـي يصـدرها مجلس تطبيقات المراجعة تعتبر مقنعة وليس حاسمة ، فقد حدد المجلس ان كافة نشراته من المحتمل أن يتم أخذها في الحسبان عندما يتم دراسـة كفايـة عمـل المـراجعين فـي المحـاكم القضـائية أو فـي ظـل المواقـف الخلافيـة الأخـرى . وقـد تـم إصـدار معـايير المراجعـة الدوليـة**International Standards On Auditing,(ISAs)** والإيضـاحات الدوليـة لممارسـة المراجعـة **International Auditing Practice Statement(IAPS)** عن طريق لجنة تطبيقات المراجعة الدولية **International Auditing PracticesCommittees (IAPC)** ولجنـة مجلـس الاتحـاد الـدولي للمحاسبين **(IFAC)** .

شكل بياني رقم (5.2)

هيكل إيضاحات معايير المراجعة SASs الإنجليزية ومعايير المراجعة الدولية ISAs المقابلة لها

العنوان	مسلسل	العنوان	مسلسل
- تمهيد للمعايير الدولية عن المراجعة وخدمات الصلة.		**أمور تمهيدية**	١٠٠/٠٩٩
		- نطاق وسلطة نشرات APB	٠١١
- ارتباطات التأكد .	١٠٠	- دليل المراجع .	
- إطار عام معايير المراجعة الدولية .	١٢٠		
- الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم عامة .	٢٠٠	**المسئولية**	١٠٠/١٩٩
		- الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية .	١٠٠
- الغش والخطأ .	٢٤٠	- الغش والخطأ .	١١٠
- دراسة القوانين واللوائح المرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية .	٢٥٠	- دراسة القوانين واللوائح .	١٢٠
- الاستمرارية .	٥٧٠	- أساس الاستمرارية في القوائم المالية.	١٣٠
- شروط ارتباطات المراجعة .	٢١٠	- خطابات التعاقد .	١٤٠
- الأحداث الملاحقة .	٥٦٠	- الأحداث اللاحقة .	١٥٠
- معلومات أخري في مستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة .	٧٢٠	- المعلومات الأخرى في مستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة .	١٦٠
- التخطيط .	٣٠٠	**التخطيط والرقابة**	٢٠٠/٢٩٩
- معرفة الأعمال .	٣١٠	- التخطيط .	٢٠٠
- الأهمية النسبية للمراجعة .	٣٢٠	- معرفة الأعمال .	٢١٠
- التوثيق .	٣٣٠	-الأهمية النسبية للمراجعة .	٢٢٠
- رقابة الجودة على عمل المراجعة .	٢٢٠	- أوراق العمل .	٢٣٠
		- رقابة الجودة على عمل المراجعة.	٢٤٠

- تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية . - المراجعة في ظل بيئة نظم معلومات الحاسب الإلكترونى .	٤٠٠ ٤٠١	**نظم المحاسبة والرقابة الداخلية** - المحاسبة ونظام الرقابة . - النظم وتقييمات مخاطر المراجعة.	٣٠٠/٣٩٩ ٣٠٠
		دليل الإثبات	٤٠٠/٤٩٩
-دليل إثبات المراجعة . - دليل إثبات المراجعة - اعتبارات إضافية علي بنود خاصة . - المصادقات الخارجية .	٥٠٠ ٥٠١ ٥٠٦	- دليل إثبات المراجعة .	٤٠٠
-الإجراءات التحليلية .	٥٢٠	- الإجراءات التحليلية .	٤١٠
-مراجعة التقديرات المحاسبية .	٥٤٠	- مراجعة التقديرات المحاسبية .	٤٢٠
- معاينة المراجعة والإجراءات الاختبارية والانتقائية الأخرى .	٥٣٠	- معاينة المراجعة .	٤٣٠
- إقرارات الإدارة .	٥٨٠	- إقرارات الإدارة .	٤٤٠
- الارتباطات الأولى- الأرصدة الافتتاحية.	٥١٠	- الأرصدة الافتتاحية والمقارنات .	٤٥٠
-المقارنات .	٧١٠		
-الأطراف المرتبطة .	٥٥٠	- الأطراف المرتبطة .	٤٦٠
-اعتبارات المراجعة المرتبطة بمنشآت تستخدم منظمات خدمية .	٤٠٢	- استخدام عمل منظمات خدمية .	٤٨٠
- دراسة عمل المراجعة الداخلية .	٦١٠	- استخدام عمل آخرين . - دراسة عمل المراجعة الداخلية .	٥٠٠/٥٩٩ ٥١٠
- استخدام عمل مراجع أخر .	٦٠٠	- العلاقة بين المراجع الرئيسي والمراجعين الآخرين .	٥١٠
- استخدام عمل خبير .	٦٢٠	- استخدام عمل خبير .	٥٢٠
- تقرير المراجع عن القوائم المالية .	٧٠٠	**التقرير** - تقارير المراجعين عن القوائم المالية.	٦٠٠/٦٩٩ ٦٠٠
		- القيد المفروض عن نطاق المراجعة .	٦٠١

- توصيل أمور المراجع إلى هؤلاء المسئولين عن الحوكمة .	٢٦٠	- توصيل أمور المراجعة لهؤلاء المسئولين عن الحوكمة .	٦١٠
- قسم بعنوان توصيل نقاط الضعف .	٤٠٠	- حق وواجب المراجع للتقرير إلى المنظمين في القطاع المالي .	٦٢٠

إن كافة الهيئات العضو (153) في الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تمثل هيئات في أحدى الدول (متضمنا الهيئات المهنية في المملكة المتحدة وايرلندا) يتوقع أن تلتزم بمعايير المراجعة الدولية للمدى الذي خلاله تكون قادرة علي أداء ذلك . وقد أكدت مقدمة معايير المراجعة الدولية الآتى :-

"إن لجنة تطبيقات المراجعة الدولية **IAPC** تعتقد بأن إصدار معايير وإيضاحات دولية للمراجعة سوف تحسن من درجة الاتساق لتطبيقات المراجعة خلال مختلف دول العالم .

تتضمن معايير المراجعة الدولية المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالارتباط مع الإرشاد المرتبط في صورة مواد تفسيرية أو أى مواد في أي صورة أخري . إن المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية يتعين أن يتم تفسيرها في سياق المواد التفسيرية الأخرى التي توفر إرشاد لتطبيقها .

إن معايير المراجعة الدولية لم تتخطي اللوائح المحلية التي تحكم مراجعة المعلومات المالية وغير المالية في بلد معين. إن المدى الذي خلاله تتفق معايير المراجعة الدولية مع اللوائح المحلية في بلد معين يؤكد على أن مراجعة المعلومات المالية وغير المالية في ذلك البلد طبقا للوائح المحلية سوف تتمشي تلقائيا مع معايير المراجعة الدولية المتعلقة بذلك الموضوع . وفي حالة اختلاف اللوائح المحلية أو تعارضها مع المعايير الدولية للمراجعة في موضوع معين فان الهيئات العضو يجب أن تتمشي مع التزامات العضوية (أو بعبارة أخري تدعم عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين) عن طريق استخدام كافة مجهوداتهم

لإدخال المبادئ التي تتأسس عليها معايير المراجعة الدولية الصادرة عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين في معاييرهم المحلية للمراجعة.

وهكذا كنتيجة لعضوية الهيئات المهنية للمملكة المتحدة في الاتحاد الدولي للمحاسبين - بخلاف القوانين واللوائح الخاصة بالمملكة المتحدة غير المتسقة مع معايير المحاسبة الدولية - فان إيضاحات معايير المراجعة في المملكة المتحدة بحيث أن تكون متماثلة تماماً لمعايير المراجعة الدولية المرتبطة . حيث يتضمن كل إيضاح لمعايير المراجعة فى المملكة المتحدة فقرة تفيد بأن هناك التزام بمعايير المراجعة الدولية . حيث تشرح تلك الفقرة الجوانب التي خلالها تختلف بعض إيضاحات المراجعة بالمملكة المتحدة مع نظيرها في معايير المراجعة الدولية . وفي معظم الحالات فان الفقرة توضح أن الالتزام بإيضاح معايير المراجعة هذا يؤثر علي الالتزام في كافة النواحي الهامة مع معايير المراجعة الدولية .

- ٥،٧،٤ واجبات المراجعين في ظل المتطلبات التنظيمية

Auditors' Duties Under Regulatory Requirements

تم إعطاء هيئات تنظيمية معينة علي سبيل المثال هيئة الخدمات المالية(هيئة سوق المال) **Financial Services Authority (FSA)** سلطة في ظل قوانين ملائمة لفرض متطلبات علي المنشأة وأيضا على مراجعي تلك المنشأة .

إن معظم المتطلبات التنظيمية يتم تطبيقها علي المنشأة داخل قطاعات صناعية معينة (علي سبيل المثال قطاع الخدمات المالية) . وفي ظل قواعد معينة فان الشركات المسجلة يتعين عليها أن تلتزم بالقانون الموحد **Combined Code** (لجنة حوكمة الشركات ١٩٩٨) التي أدمجت بشكل أساسي مقترحات تقارير لجنة **Cadbury** (لجنة عن الجوانب المالية لحوكمة الشركات عام

١٩٩٢) ، ولجنـة **Greenbury** (مجموعـة دراسـية عـن مكافـأة المـديرين عـام ١٩٩٥) ، ولجنة **Hampel** (لجنة عن حوكمة الشركات (**199sa**) .

يتطلـب القـانون الموحـد مـن الشـركات المسـجلة إن تضـمن فـي تقاريرهـا السـنوية إيضـاح عـن التزامهـا بمتطلبـات الـدليل. فـإذا اختـارت الشـركة عـدم الالتزام بأحد أو أكثر من تلك المتطلبات يتعين أن يتم ذكر انـه لـم يتم الالتزام بـبعض القواعـد وضـرورة تحديـد الأسـباب وراء ذلـك الخـروج . كمـا يتطلـب القانون أيضا أن يقوم مراجعي الشركات المسجلة بفحص التزام العملاء (أو الإفصاح عن عدم الالتزام) بسبعة من متطلبات الدليل علي النحو التالي:-

A.1.2 يجب أن يكون لدي مجلس الإدارة جدول رسمي بالأعمال والأمـور علي وجه التحديد المرتبطة باتخاذ القرار .

A.1.3 يجب أن يكون هنـاك إجراء متفق عليـه عن طريق مجلس الإدارة لتعزيز واجباتهم ومسئولياتهم عند الحصول على نصيحة مهنيـة مستقلة إذا كـان الأمر ضروريا بمصروفات تقع علي عاتق المنشاة .

A.6.1 يجب أن يتم تعيين مديرين غير تنفيذيين بشروط محددة تخضـع لهـا عملية تعينهم بالإضافة إلى متطلبات قانون الشركات المرتبطة بعزل المـدير كمـا يجب إلا يتم إعادة تعيينهم بشكل تلقائي .

A.6.2 يجب أن يخضع كافة المديرين للانتخاب عن طريق المسـاهمين بعـد أول وقت بعد تعيينهم حيث يتم إعادة انتخابهم بعد ذلك عند فترات لا تزيـد عـن ثلاثـة أعـوام . يجـب أن تصـحب أسـماء المـديرين المقدمـة للانتخـاب أو إعـادة الانتخاب بتفاصيل كافية تمكن المساهمين من أخذ القرار الملائم عند أنتخابهم.

D.1.1 يجب أن يشرح المديرون مسئوليتهم عن إعداد الحسابات كما يجب أن يكون هناك ايضاح عن طريق المديرين توضح مسئولياتهم في التقرير .

D.2.1 يجب أن يقوم المديرون علي الأقل سنويا بفحص فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للمجموعة ، كما يجب أن يعدون تقريرهم للمساهمين عن ذلك. كما يجب أن يغطي الفحص كافة ضوابط الرقابة الداخلية متضمنا ضوابط الرقابة المالية والتشغيلية والخاصة بالالتزام بالإضافة إلي إدارة المخاطر .

D.3.1 يجب علي المجلس أن يشكل لجنة مراجعة علي الأقل من ثلاثة من المديرين علي أن يكونوا جميعهم من غير التنفيذيين وذلك بشروط مكتوبة توضح سلطاتهم وواجباتهم . كما يجب أن تكون غالبية أعضاء اللجنة من المديرين المستقلين غير التنفيذيين كما يجب أن يتم تحديد أسماؤهم في التقرير والحسابات .

وقد قدم مجلس ممارسات المراجعة في احد نشراته (رقم ٥عام ١٩٩٥) بعنوان القانون الموحد : متطلبات في ظل قواعد سوق أسهم البورصة. إرشادا للمراجعين بالارتباط بفحص إلتزام عملاء الشركة المسجلة (أو الإفصاح عن عدم الالتزام) بتلك المتطلبات السبعة حيث تم النص على الأتي :-

"بالارتباط بكافة عناصر الإفصاحات عن حوكمة الشركات المتعلقة بمتطلبات القانون التي تكون داخل نطاق فحصهم يحصل المراجعون علي دليل إثبات كاف لتدعيم إيضاح الالتزام الذي يتم عمله عن طريق الشركة وتقوم بعد ذلك بوضع الإجراءات التي يجب أن يتم أدائها عادة للحصول علي دليل إثبات ملائم " .

وعندما يصبح المراجعون علي علم بأي متطلب للقانون لم تلتزم به الشركة ويكون داخل نطاق فحصهم ، فإنهم يجب أن يقنعوا أنفسهم بأن الخروج يتعين وصفه في قائمة إلتزام المديرين .

وعندما يكون هناك خروج عن متطلب القانون المحدد لفحص المراجعين . يتعين أن يكون هناك أفصاح كاف عن تلك الحقيقة وعن الأسباب وراء ذلك الخروج . إلا أن المراجعون لا يقررون عن ذلك في تقريرهم عن القوائم المالية.

٥.٨ مسئوليات المراجعين في مواجهة مسئوليات الإدارة عن القوائم المالية

Auditor's Responsibilities V.S Directors / Management's Responsibilies For the Financial Statement

تقع مسئولية إعداد القوائم المالية للشركة بشكل أساسي علي عاتق إدارة الشركة . وكما ذكر سابقاً بعاليه فأن قانون الشركات عام ١٩٨٥ يتطلب من مديري كافة الشركات أن يعدون قوائم مالية سنوية إلي مساهميهم وحملة السندات. كما انه يتطلب أيضا من كافة الشركات أن تحتفظ بسجلات محاسبية سليمة . وهي تمثل السجلات التي تسهل كل من إعداد ومراجعة القوائم المالية للشركة .

يوضح الفكر المهني بجلاء أن الإدارة يقع على عاتقها مسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة ، والحفاظ على رقابة داخلية جيدة ، وإعداد القوائم المالية على نحو عادل ، وأن ذلك كله ليس من مسئولية المراجع .

وتتعلق مسئولية الإدارة عن عدالة التأكيدات والمزاعم في القوائم المالية وتحديد مدى الإفصاح الضروري في القوائم المالية . وعلى الرغم من مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية والملاحظات التي ترفق بها ، فمن المتعارف عليه أن يعد المراجع مسودة للقوائم المالية إلي العميل أو أن يقدم مقترحات للتعديل فيها . وفي حالة إصرار الإدارة على المدى الذي تراه للإفصاح في القوائم المالية والذي لا يعد مقبولاً من قبل المراجع ، يمكن للمراجع إما أن يصدر تقريراً سلبياً أو مقيداً أو ينسحب من عملية المراجعة .

وتتطلب معايير المراجعة وإيضاحاتها من المراجع أن خطة يصمم للمراجعة للتوصل إلي تأكد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية . وأكثر من ذلك ، يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة مراحل

المراجعة . ومثلاً ، لا يجب أن يفترض المراجع عدم أمانة الإدارة ، ولكنه يجب أن يأخذ في اعتباره احتمال عدم أمانتها .

ويشير مفهوم التأكد المناسب أو المعقول **Reasonable Assurance** إلي أن المراجع ليس ضامناً لصحة القوائم المالية ، فإذا كان المراجع مسئولاً عن التحقق من أن كافة المزاعم في القوائم المالية صحيحة ، ستزيد المتطلبات من الأدلة وأيضاً التكلفة الناتجة عنها عند أداء وظيفة المراجعة إلي مدى غير مقبول اقتصادياً . ويمكن للمراجع إتباع وسيلة دفاع مثالية عند ظهور تحريفات في القوائم المالية لم يتم اكتشافها ، وتتمثل في أن المراجعة قد تم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها .

كما يتطلب مجلس ممارسات المراجعة **APB** في إيضاح معايير المراجعة رقم ٦٠٠ بعنوان تقارير المراجع عن القوائم المالية من المراجعين التمييز في تقارير المراجعة بين مسئولياتهم ومسئوليات مديري الشركات عن القوائم المالية المراجعة . حيث تم النص علي ما يلي :-

(a) يجب أن يميز المراجعون بين مسئولياتهم ومسئوليات هؤلاء المديرين عن طريق تضمين ما يلي في تقريرهم :-

(i)إيضاح بأن القوائم المالية تعتبر مسئولية مديري المنشأة محل التقرير.

(ii) الإحالة إلي وصف تلك المسئوليات في أي مكان يتم خلاله تحديد القوائم المالية والمعلومات المرفقة بها .

(iii) إيضاح بأن مسئولية المراجعين تتمثل في التعبير عن رأيهم عن القوائم المالية .

(b)عندما لا تتضمن القوائم المالية أو المعلومات المرفقة (علي سبيل المثال تقرير المديرين) وصف كافة مسئوليات المديرين الملائمة فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن وصف تلك المسئوليات .

إن الإيضاح النمطي لمسئوليات المديرين يمكن إبرازه عن طريق التقرير السنوي التالي :-

---

مسئوليات المديرين المرتبطة بالقوائم المالية

يتم عمل الإيضاح التالي الذي يجب أن يتم قراءته بالارتباط بتقرير المراجعة المحدد أدناه بطريقة معينة تميز بين المسئوليات الخاصة بالمديرين وتلك الخاصة بالمراجعين عند الارتباط بالقوائم المالية .

يتعين علي المديرين وفقا لقانون الشركات أعداد قوائم مالية فى كل سنة مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن الموقف المالي للشركة وللمجموعة في نهاية السنة المالية وأرباحها أو خسائرها عن تلك السنة المالية .

يقوم المديرون عند إعدادهم لتلك القوائم المالية بدارسة أستخدام الشركة للسياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها بثبات كما تدعم بإحكام وتقديرات معتدله وحريصة ، وانه قد تم الالتزام بكافة المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق .

يقع علي المديرين مسئولية التأكد من أن الشركة تحتفظ بالسجلات المحاسبية التي تفصح بدقة معقولة عن المركز المالي للشركة والتي تمكنهم من التأكد أن القوائم المالية تلتزم بقانون الشركات .

كما يقع علي المديرين مسئولية عامة تتمثل فى أتباع خطوات وإجراءات تهدف على نحو معقول إلى حماية كافة أصول المجموعة ومن شأنها أن تتقدم بمنع واكتشاف الغش والمخالفات الأخرى .

يتضمن تقرير المراجعة الإيضاح المشار إليه بعاليه فى التقرير التالي :-

المسئوليات الخاصة بالمديرين والمراجعين

يعتبر المديرين مسئولين عن إعداد التقارير المالية والحسابات السنوية . وكما تم وصفه بعاليه فإن ذلك يتضمن المسئولية عن إعداد القوائم المالية طبقا للقانون بالإضافة إلى المعايير المحاسبية واجبة التطبيق . إن مسئوليتنا كمراجعين مستقلين تم تحديدها عن طريق القانون ومجلس تطبيقات المراجعة وقواعد التسجيل بهيئة الخدمات المالية بالإضافة إلي الإرشاد الأخلاقي للمهنة.

وفيما يلي تقريرنا الذي يعبر عن رأينا عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وأنها قد تم إعدادها علي نحو ملائم طبقا لقانون الشركات . ونقرر لسيادتكم أيضا بأنه في رأينا ما إذا كان :- تقرير المديرين غير متسق مع القوائم المالية ، وما إذا كانت الشركة لم تحتفظ بسجلات محاسبية سليمة ، وماإذا لم نحصل علي كافة المعلومات والإيضاحات التي قمنا بطلبها لمراجعتنا أو إذا لم يتم الإفصاح عن المعلومات المحددة عن طريق القانون وقواعد التسجيل المرتبطة بمكافأة المديرين والمعاملات مع المجموعة .

قمنا بفحص ما إذا كانت القوائم المحددة في الصفحة رقم **(١١)** تعكس التزام الشركة بمتطلبات القانون الموحد المحدد لأغراض مراجعتنا عن طريق هيئة الخدمات المالية وتقرر عما إذا كان لم يتم ذلك . ليس مطلوب منا أن ندرس ما إذا كانت إيضاحات مجلس الإدارة عن الرقابة الداخلية تغطي كافة المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية أو تشكل رأياً عن فعالية إجراءات حوكمة الشركة للمجموعة أو مخاطرها أو إجراءاتها للرقابة .

وسوف نقوم بقراءة المعلومات الأخرى المتضمنة في التقرير السنوي متضمنة قائمة حوكمة الشركات ودراسة ما إذا كانت تتسق مع القوائم المالية المراجعة .
وقد قمنا بدراسة مضامين التقرير وأثارة إذا ما أصبح لدينا علم بأي تحريفات ظاهرة او اختلافات مادية مع القوائم المالية .

إن الإيضاح السابق بعاليه الذي يمثل المسئوليات الخاصة بالمديرين والمراجعين المتضمنة في تقرير المراجعة لمنشاة **KPMG** عن القوائم المالية لشركة **Diageo** عام ٢٠٠١ يمثل بشكل أساسي الصياغة الموضحة في تقرير المراجعة في الملحق (١) في النشرة رقم (٢) لمجلس تطبيقات المراجعة عام ٢٠٠١ بعنوان المتطلبات الخاصة بصياغة تقارير المراجعين عن القوائم المالية وتقرير الفحص المرحلي .

كما يلاحظ في السنوات الأخيرة ، أن التقارير السنوية للشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام تحتوي على بيان يوضح مسئولية الإدارة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة . ويعرض الشكل (٥,٣) تقرير الإدارة في شركة **Coca-Cola Co. Consolidated** كجزء من التقرير السنوي . وتحدد الفقرة الأولى مسئولية الإدارة عن عدالة القوائم المالية . وتصف الفقرتين الثانية والثالثة الرقابة الداخلية بالشركة ووظيفة إدارة المراجعة الداخلية فيها . أما الفقرة الرابعة فتصف دور المراجع الخارجي في الشركة وتوضح الفقرة الأخيرة دور لجنة المراجعة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة.

إن الإيضاحات الموضحة المسئوليات الخاصة بالمديرين والمراجعين عن القوائم المالية تعتبر مفيدة عند أخطار المستخدمين بتلك الأمور . وقد أشارت الدراسات التي أجريت قبل نشر إيضاح معايير المراجعة رقم ٦٠٠ علي ان

كثير من مستخدمي القوائم المالية ليسوا علي علم بأن المديرين وليس المراجعين هم المسئولين عن إعداد القوائم المالية .

شكل رقم (٥.٣)

تقرير الإدارة لشركة

Coca-Cola Co. Consolidated

تقرير الإدارة

تعد إدارة الشركة مسئولة عن إعداد وسلامة القوائم المالية الموحدة في الشركة ، وتم إعداد القوائم المالية والملاحظات الخاصة بها في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها . وترى الإدارة أن القوائم المالية تعرض بعدالة كل من المركز المالي للشركة ونتائج التشغيل فيها . وتتفق المعلومات المالية المعروضة في التقرير السنوي مع ما ورد بالقوائم المالية . وتتضمن القوائم المالية والمعلومات المالية بالتقرير السنوي قيم تم التوصل إليها من خلال تقرير الإدارة الأمثل وحكمها في ضوء مفهوم الأهمية النسبية .

وتحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية يوفر تأكيداً مناسباً لحماية الأصول وأن تنفيذ العمليات يتم وفق سلطة الإدارة وأنه يتم تسجيلها على نحو ملائم بما يسمح بإعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها .

وتقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالفحص والتقييم وتقديم التوصيات عن كل من الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية ، وهي تعمل ضمن إطار نظام الرقابة الداخلية ولكن كجزء محايد .

وتم التعاقد مع محاسب محايد لمراجعة القوائم المالية الموحدة . وتقدم المراجعة فحصاً خارجياً موضوعياً عن مسئولية الإدارة في التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي . ومن خلال العمل مع المراجعين الداخلين بالشركة قام المحاسب الحيادى بإجراء الاختبارات وفق المدى المناسب للبيانات المدرجة بالقوائم المالية .

وقد فوض مجلس الإدارة لجنة المراجعة في الشركة في تحمل المسئولية عن القوائم المالية ، والتقت لجنة المراجعة بالمحاسب الحيادى في اجتماعات دورية ، كما أنها عقدت لقاءات دورية مع كل من الإدارة والمراجعين الداخليين . وكان لكل من المحاسب الحيادى والمراجعين الداخليين الحق في الالتقاء مع لجنة المراجعة لمناقشة مدى ونتائج عملهم ، وأيضاً مناقشة كل من مدى كفاية الرقابة الداخلية المحاسبية وجودة التقرير المالي .

الرئيس والعضو المنتدب

نائب الرئيس والعضو المنتدب

وقد وجدت احدي الدراسات الميدانية أن ربع المستثمرين من المؤسسات وأكثر من نصف المستثمرين من القطاع الخاص لديهم القليل أو ليس لديهم حتى أى فهم بمن هو المسئول قانونا عن إعداد القوائم المالية للشركة . وقد أشارت احدي الدراسات أيضا إلي انه علي الرغم من أن الإيضاحات التي تدل علي العكس في التقارير السنوية للشركة فإن الموقف يظل بدون تغيير بشكل أساسي . في عام ٢٠٠٠ فقط أكثر من ربع من كل من المجتمع المالي وغير المالي كان المستفيدين من المراجعة عامة في رأيهم إن المراجعين مسئولين عن إعداد القوائم المالية للشركة .

٥.٩ مسئوليات المراجعة وفجوة التوقعات والأداء

Audit Responsibilities and The Audit Expectation – Performance Gab

- ٥.٩.١ طبيعة وأهمية فجوة التوقعات والأداء

Nature and Importance Of the audit expectation and Performance gab

علي الرغم من أن المراجعين يقررون بشكل لا لبس فيه عن مسئولياتهم ببعض التفاصيل في تقارير المراجعة . فإن هناك فجوة أو خلط غير ملائم بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع من المراجعين وبين ما يقوم المراجعون بأدائه وما يتحملوه من مسئوليات في الواقع وفقاً للمعايير المهنية. تلك الظاهرة تستخدم مصطلح فجوة توقعات المراجعة **Audit Expectation Gab** لوصف الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة بشأن ما يجب أن يفعله المراجعون وبين تصوراتهم بما يقوم المراجعون بفعله في الواقع العملى ويعتبر ذلك الموضوع محل جدل كبير في أدبيات المراجعة.

أن ما يعرف باسم فجوة توقعات وأداء المراجعة لا يعتبر ظاهرة جديدة كما لا يتم قصرها في بلد معين، فهي موجودة من أكثر من ١٠٠ سنة ، وقد تم

إقرارها والاعتراف بها ودراستها في كثير من بلدان العالم علي سبيل المثال الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، كندا، جنوب أفريقيا، استراليا، سنغافورة ، الدنمارك وهولندا وأسبانيا وفنلندا.

والسؤال الذي قد يتبادر للأذهان هو لماذا تلك الفجوة تجذب الانتباه بشدة في الوقت الحالي ؟ ولماذا هي محل اهتمام من مهنة المراجعة ؟ . والإجابة ببساطة تتمثل في أن فشل المراجعين في الوفاء بتوقعات المجتمع منهم قد أدي إلي وجود انتقاد شديد بالإضافة إلى أتخاذ إجراءات تقاضي متزايدة ضد المراجعين. وذلك بدوره قد أدى إلى التقليل من الثقة والمصداقية في وظيفة المراجعة. وطبقا لأحدى الدراسات فإن المراجعون يواجهون أزمة في المسئولية **Liability Crisis** وأزمة في المصداقية **Credibility Crisis** حيث أوضحت أيضاً تلك الدراسات التى تمت من ٧٠ سنة سابقة تلك القضية بالقول:-

" أن جذور وظيفة المراجعة تقوم علي الثقة التي يضعها المجتمع في فعالية عملية المراجعة. وفي رأي المحاسب إذا ما تم أضعاف تلك الثقة انهارت تلك الوظيفة حيث لا تصبح ذات قيمة. وقد تم التأكيد أيضا على أن المراجعين لديهم مسئولية ثنائية هي عدم إثارة التوقعات الأكبر للشخص العادي المعقول التي يمكن الوفاء به عن طريق العمل المؤدي بالإضافة إلي تنفيذ العمل بطريقة من شانها عدم القيام بالوفاء بالتوقعات المثارة. في كلمات أخري فمن مسئولية المراجعين أن يتأكدوا من أن المجتمع ليس لديه توقعات غير معقولة منهم بالإضافة إلي الوفاء بتوقعاته القائمة بشكل معقول".

مما تقدم يتضح إذا ما اهتمت مهنة المراجعة بتضييق فجوة توقعات وأداء المراجعة من ثم يمكنها تخفيض حدة الانتقادات والتغلب على فقد الثقة في عمل المراجعة عن طريق التأكيد على ما يلي:-

(i) الواجبات التي يتوقع المجتمع أن يؤديها المراجعون.

(ii) أي من تلك الواجبات التي يكون من المعقول أن يتم تأديتها.

(iii) المدى الذي خلاله يتم الوفاء بالتوقعات المعقولة للمجتمع (أو التي تتسم

بأنها وثيقة الصلة ولا يتم الوفاء بها) عن طريق المراجعين. ولذلك فمن الأهمية بمكان أن يتم فحص هيكل وتركيبة فجوة توقعات وأداء المراجعة.

- ٥,٩,٢ هيكل وتركيبة فجوة توقعات وأداء المراجعة

Structure and Composition Of the Audit Expectation - Performance Gab

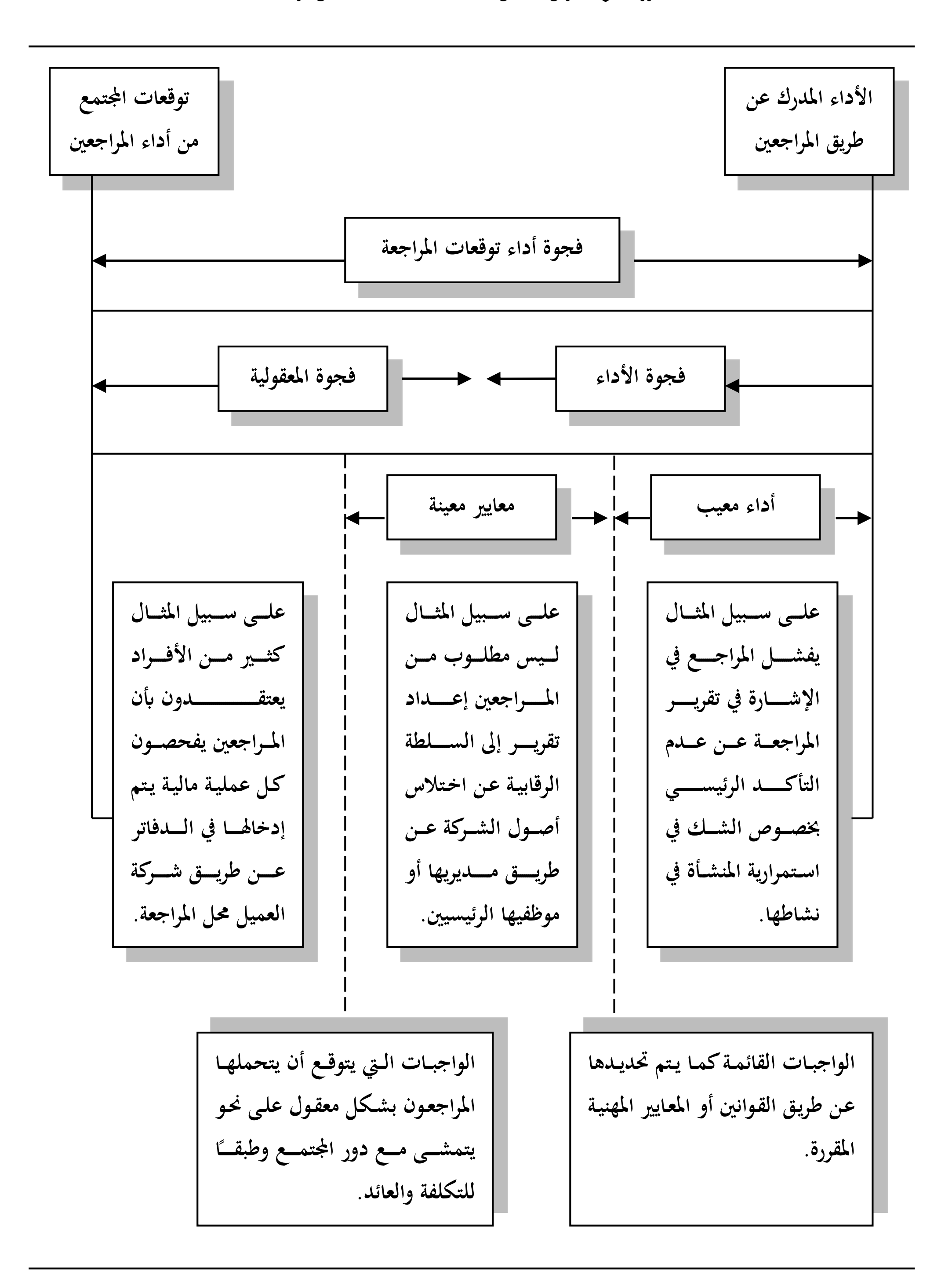
تتسم تلك الفجوة بأنها ليست مجرد فجوة بسيطة بين مجموعتين من وجهات النظر بشأن دور وأداء عملية المراجعة ولأغراض المساعدة في توضيح مفهوم فجوة التوقعات يتم الاعتماد على دراسة **Porter** عام ١٩٩٣ والتي تعتبر مفيدة بسبب اعتمادها على هيكل يحدد العناصر المختلفة لتلك الفجوة والتي يوضحها الشكل رقم (٥,٤) . حيث يكشف تحليل مكونات فجوة وأداء المراجعة على أن لها مكونين رئيسيين:-

١- فجوة المعقولية Reasonableness Gab

وهي تمثل الفجوة بين الواجبات التي يتوقع المجتمع من المراجعين أن يؤدوها وتلك الواجبات التي يتوقع أن يقوم المراجعون بأدائها على نحو معقول. فهي تنشأ بسبب أن الأفراد من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورًا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية ، وتطبيقاً لمعايير المراجعة على سبيل المثال يتوقع الأفراد المستخدمون أن عملية المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش ، إلا أن الناحية العملية تشير على أن عملية المراجعة تكشف عن حالات قليلة من الغش . فقد أوضحت دراسة**Porter** أن هناك اعتقاد بأن المراجع يفحص كل عملية مالية وكل رصيد حساب بينما فـي الواقع العملي يقوم المراجع بفحص عينات من العمليات والأرصدة عند تكوين استنتاجه بشأن مجتمع تلك العمليات والأرصدة. فليس من المعقول بداهة أن يتم فحص كل العمليات المالية أو

شكل رقم (٥،٤)

هيكل فجوة توقعات – أداء المراجعة



أرصدة الحساب لاسيما عند مراجعة الشركات الكبيرة ذات العمليات الضخمة والمعقدة . وعلى هذا الأساس فإن ذلك المكون الرئيسي للفجوة يتضمن الواجبات التي يتوقع المجتمع أن يؤديها المراجعون بشكل غير قابل للتوقع.

٢- **فجوة الأداء** Performance

تمثل فجوة الأداء الفجوة فيما بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية (أوالمجتمع) وبين تلك الواجبات التي يدرك المراجعين تحقيقها فعليًا . وتنقسم تلك الفجوة بدورها إلى قسمين فرعيين هما:-

(A) **فجوة المعايير الناقصة (أو المعيبة) Deficient Standards Gab**

وتتمثل تلك الفجوة فيما بين الذى يمكن أن يتوقع المراجعون أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما تتطلبه المهنة ومعاييرها من المراجعين أن يؤدوه. بعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم القائمة وفقا لمعايير المراجعة (أو النشرات المهنية الأخرى).

ولذلك فقد يتوقع المستخدم بشكل معقول أن يقوم المراجعون بإعداد تقرير إلى الجهات التنظيمية **Regulators** عن مواقف اختلاس أصول الشركة بواسطة مديريها أو عن طريق الموظفين الرئيسيين بالشركة فإذا لم يتطلب القانون والمهنة ذلك، ستكون هناك فجوة معايير ناقصة، ومن الجدير بالذكر أنه في المملكة المتحدة فأن على المراجع واجب أن يقوم بالتقرير عن ذلك وعن أمور أخرى للجهات الرقابية على الشركات، على الرغم من أن ذلك ليست متطلباً عاما إلزامياً في الوقت الحاضر.

(B) **فجوة الأداء الناقص (أو المعيب) Deficient performance**

هي تلك الفجوة التي قد يتم وصفها على أنها فجوة المراجعة المرهقة أو

الصعبة **Rotten Auditing Gab** حيث تمثل الفجوة بين أداء واجبات المراجعين وفقا للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين. لذلك فإذا ما أصدرت مهنة المراجعة معيارا ينص على أن المراجعين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزون لشركة العميل إلا أن المراجع فشل في أن يقوم بذلك من ثم فإن أدائه يقال عليه أنه معيب **Deficient** حيث أنه لم يقوم بالتصرف وفقاً للمنهجية التي تتمشى مع معايير المراجعة المهنية.

عموماً يمكن القول بأن فجوة التوقعات تشير إلى الاختلاف فيما بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم المراجعون به وبين ما يتعين أو ما يتوقع أن يقوم به هؤلاء المراجعين وفقا لتوقعات المجتمع منهم وعلى أساس معايير المراجعة المهنية المقررة، ومن ثم يتعين تحقيق التوافق والانسجام فيما بين معايير المراجعة المقررة وتوقعات المجتمع ومستخدمي القوائم المالية وأداء المراجعين . ويمكن توضيح ذلك المفهوم لفجوة التوقعات في الشكل البياني رقم (٥,٥) والذي يتضح منه وجود عدة عناصر رئيسية تشكل تلك الفجوة:-

١- الفجوة بين ما يقوم به المراجع حاليا وبين معايير المراجعة المقررة.

٢- الفجوة بين ما يقوم به المراجع حاليا وبين توقعات الجمهور والمجتمع.

٣- الفجوة بين معايير المراجعة المقررة وتوقعات المجتمع والجمهور.

- ٥,٩,٣ أطراف قضية فجوة توقعات المراجعة

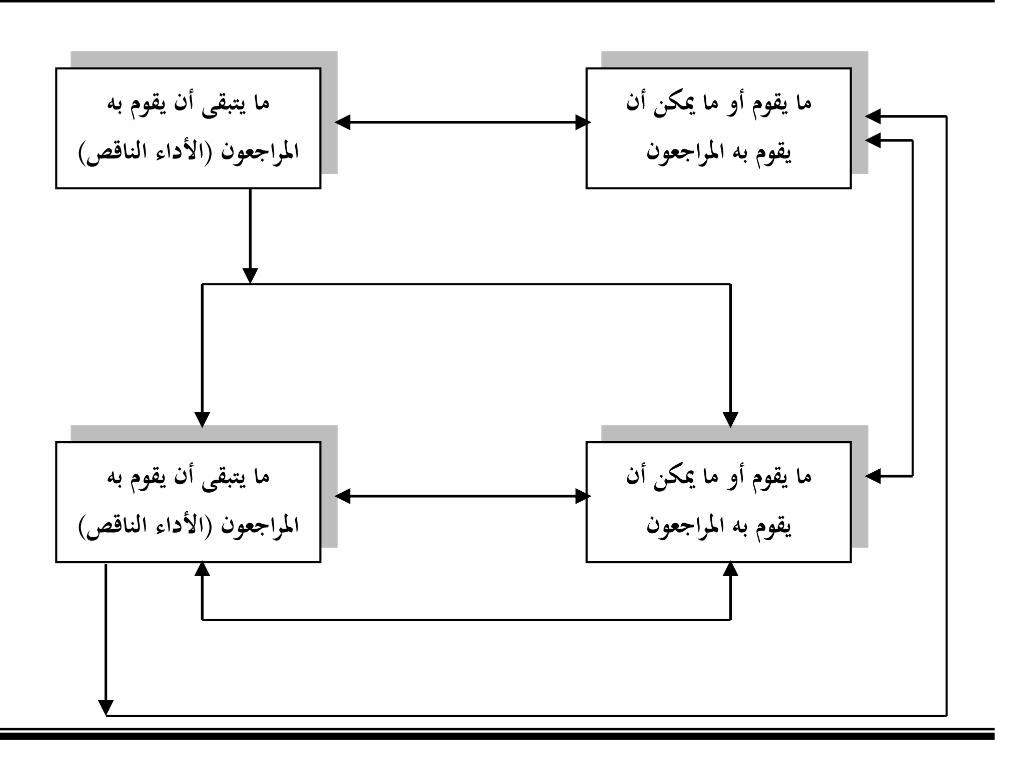
The Protagonists of Audit Expectation Gab

تم مناقشة طبيعة ومفهوم فجوة توقعات المراجعة ، كما تم توضيح تلك الفجوة ومكوناتها في الشكلين رقمي (٥,٤)،(٥,٥) ، ويتعين مناقشة تلك الفجوة بتفصيل أكثر، مع اقتراح الأسباب الممكنة وراء وجود تلك المكونات والضغوط المختلفة من الأطراف المهتمة بالإضافة إلى التغيرات التكنولوجية أو أيه

تغيرات أخرى وراء حدوث فجوة التوقعات والتي قد تجعل تلك الفجوة ذاتها تغير من طبيعتها وهيكلها بمرور الزمن . كما يتعين دراسة اقتراح الحلول التي قد تساعد على الحد من تلك الفجوة إلا أنه جدير بالذكر فأن تلك الحلول قد تنبه إلى أن هناك عدم اتفاق عام بشأن طبيعتها والحلول المحتملة لها بالإضافة إلى ما إذا كان يمكن سدها وتضييقها تمامًا أم لا.

شكل بياني رقم (٥،٥)

مفهوم توقعات المراجعة



تعتبر فجوة توقعات المراجعة بصفة عامة مادة للاهتمام الملحوظ من كافة الأطراف التي لها مصلحة بعملية المسائلة المحاسبية **Accountability Process**

وعلى مصداقية **Credibility** مهنة المحاسبة والمراجعة وقد تم توجيه الأبحاث والدراسات التجريبية نحو تضييق نطاق الفجوة من وجهة نظرعدد من الأطراف المهتمة . وسوف يتم التركيز بنحو خاص على دراسات **Humphrey et al 1992 & Porter 1993** . كما لا شك أن قيمة دراسات **Porter 1992** تتمثل في وجود مدخل هيكلي تبناه أبرزه الشكل البياني رقم (٥،٤).

وفي هذا الجزء يتم الاعتماد على استخدام تعريف فجوة التوقعات كما تبنته دراسة **Humprey** ، والتي افترضت أن العنصر الشائع في التعريفات المختلفة للفجوة يتمثل في قيام المراجعين بأداء عملية المراجعة بطريقة معينة من شأنها أن تتم بشكل يختلف ويتباين مع معتقدات ورغبات الآخرين الذين يمثلون الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة . وسوف يكون من المفيد أن يتم تحديد تلك الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة . وسوف يكون من المفيد أن يم دراسة أطراف القضية ذات الصلة بكل من المساءلة المحاسبية وعملية المراجعة ذاتها **Protagonists in the Accountability and Audit Process** . وتتكون فجوة توقعات المراجعة من عدة فجوات فرعية عديدة مختلفة بين المراجعين وبين كل واحد من تلك المجموعات المستخدمة الأخرى أو بينهم وبين الجمهور العام . أن كل من المجموعات المستخدمة والجمهور غالبا ما يشار إليهما بتعبير أصحاب الشأن أو المصالح في الشركة **Stakeholders** . وربما النقطة الأكثر أهمية الجديره بالذكر والمتعلقة بهؤلاء الأطراف المستخدمين تتمثل في أن البعض منهم قد يتم تصنيفه بأنه طرف قوي ومؤثر بينما الخاصية أو الصفة الرئيسية للأطراف الأخرى تتمثل في أنها قد تكون ضعيفة أو ينقصها القوى الاقتصادية المؤثرة . أما الأطراف التي تتميز بالقوة (التي تتضمن عادة حاملي الأسهم والمقرضين من المؤسسات والعملاء الكبار والموردين) فإنها تمتلك قوة اقتصادية قد تمكنهم من ممارسة ضغط سياسي على

مديري الشركة.

وكثيرا ما يتم ممارسة الضغط على الأطراف ذات القوة والنفوذ ، على الأقل ليس صراحة ولكن دائمًا ما يكون هناك تهديد عام أما الأطراف الأخرى ذات المصالح الشرعية **Legitimate Interest** دائمًا ما ينقصهم ممارسة الضغط على الشركة وإدارتها . وقد يتضمن مديريها أصحاب أسهم قطاع خاص من صغار العاملين أو العملاء أو الموردين وربما أفراد من المجتمع بوجه عام (على أساس أن المجتمع يتكون من عدد ضخم من الأفراد والمجموعات المشتتين والمنتشرين). أن كافة الأطراف المستخدمة لديهم حق الوصول – إذا ما رغبوا – إلى القوائم المالية المنشورة وإلى تقارير المراجعين على تلك القوائم كسلع عامة **Public Goods** على الرغم من أن كثير من تلك الأطراف أصحاب المصلحة **Stakeholders** أما ألا يكون لديهم حق على الإطلاق أو يكون لهم حق غير فعال في ممارسة التأثير القوي على تصرفات المديرين . ومع ذلك فمن الجدير بالقول أن الأطراف ذات قوة الضغط الكبير قد يكونوا قادرين بشكل أفضل في الحصول على المعلومات المالية من الشركة والتي قد تكون غير المتاحة للأطراف المستخدمة الأضعف. ومن المحتمل أيضًا أن يكون هؤلاء الأطراف على علم جيد بطبيعة المراجعة ودور المراجع . ولذلك فإن توقعات المراجعة سوف تختلف تبعًا لذلك بشكل ملحوظ . وذلك يعني أنه يتعين أن يكون هناك مزيد كبير من العناية قبل افتراض وجود مدى واسع من مكون المعقولية لفجوة التوقعات على دور كافة المجموعات المستخدمة والجمهور العام.

وبخلاف هؤلاء الأطراف - أصحاب المصلحة - الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للشركات ، فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات الضغط الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي:-

A– **السياسيون** Politicians

أن السياسيين سواء على المستوى الوطني أو المحلي قد يكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء المراجعين . لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في مجتمع في طور البناء ، ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق المراجع فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة وقد يتم فرض عملية المراجعة، أو قد يتم زيادة نطاق عملية المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام أو المنظمين **Regulators** المعينين للإشراف على ومراقبة المحاسبة عن المسئوليات أو عملية المراجعة . عموماً أن أي تغير على نطاق عملية المراجعة قد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

B– **المنظمين** Regulators

قد يتخذ المنظمون عدة أشكال وصور تتراوح ما بين القائمين على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال **Registrar of Companies** أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون راس المال إلى الجهات والتنظيمات المحاسبية ذاتها . وكأمثلة أخرى مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية . ومن الأهمية بمكان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسئوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الأخر أو على الأقل خلق مناخ من خلاله سوف يتم فرض تلك الواجبات بشكل تلقائي أو منح الآخرين حقوق معينة .

C– **الأكاديميين** Academics

يأخذ الأكاديميون في السنوات الحديثة مزيد من الأهمية لتفعيل عملية

المراجعة . وقد يكون هناك جدال حول وجود تـأثير لـبعض الأكـاديميين علـى مـا الذي يعتقده الجمهور العـام بخصـوص التنظيمـات المهنيـة والمراجعين ، وربمـا للمـدى الـذى معـه قـد يـتم تغبيـر نطـاق اتجاهـات تلـك الجهـات و المـراجعين ، وكأمثلـة علـى هؤلاء الأكـاديميين **Briloff** فـي الولايـات المتحـدة الأمريكيـة وفـي المملكة المتحدة هناك **Willmott, Puxty** فضلا عن **Mitchell** والذي يعتبـر فـي ذات الوقت أحد السياسيين.

- ٥،٩،٤ **أبرز نتائج الدراسات الميدانية في مجال فجوة توقعات المراجعة**

The Results of Empirical Studies

يصور الشكل رقم ٥,٦ هيكل فجوة توقعات وأداء المراجعة . وفـي ضـوء تقرير هيكل فجوة توقعات وأداء المراجعة يمكن فحص الواجبات التـي تتضـمنها والنطاق النسبي لكل مكون. وتتمثل نقطة البدايـة فـي التأكد من الواجبات التـي يتوقـع أن يؤديهـا المراجعون (بمعنـي يمين الفجوة المعروضـة بيانيـاً فـي الشكل رقم ٥,٦) ، حيث أفادت الدراسات الميدانية التي تم أجرائها عن ما يلي :-

"أن المجتمـع يتوقـع مـن المـراجعين أداء مـدي واسـع جـداً مـن الواجبـات ، ويتضمن ذلك المدى الواجبات القائمة الفعليـة للمراجعين والواجبـات التـي يتوقـع أن يقوم بها المراجعون بشكل معقول (علي الرغم من أنهـا ليس مطلوبـاً أن يتم أدائهـا في ظل معايير المراجعة والنشرات المهنيـة والقوانين واللـوائح الأخـرى) بالإضـافة إلى تلك الواجبات التي يتوقع أن يقوم بها المراجعون بشكل غير معقول".

فجوة المعقولية Reasonable Gab

تتمثل الخطوة الثانية في تحديد الواجبات التي يتوقع أن يقوم المراجعون بأدائها بشكل معقول. وحتى يتم توقع أن يتم القيام بتلك الواجبات عن طريق المراجعين بشكل معقول فإنها يجب أن تكون ذات تكلفة متوازنة مع العائد المنتظر منهـا حتـى

يقـوم المراجعـون بتأديتهـا. إن العوائـد المشـتقة علـى مسـتخدمي القـوائم الماليـة والمنشـآت محـل المراجعـة والمجتمـع فـي مجموعـة نتيجـة اسـتخدام نتـائج أداء المراجعين لواجبـاتهم يجـب أن تكـون مسـاوية أو أكثـر مـن التكـاليف التـي يقومـون بتحملها نتيجة تكليف المراجعين بالقيام بتلك الواجبات.

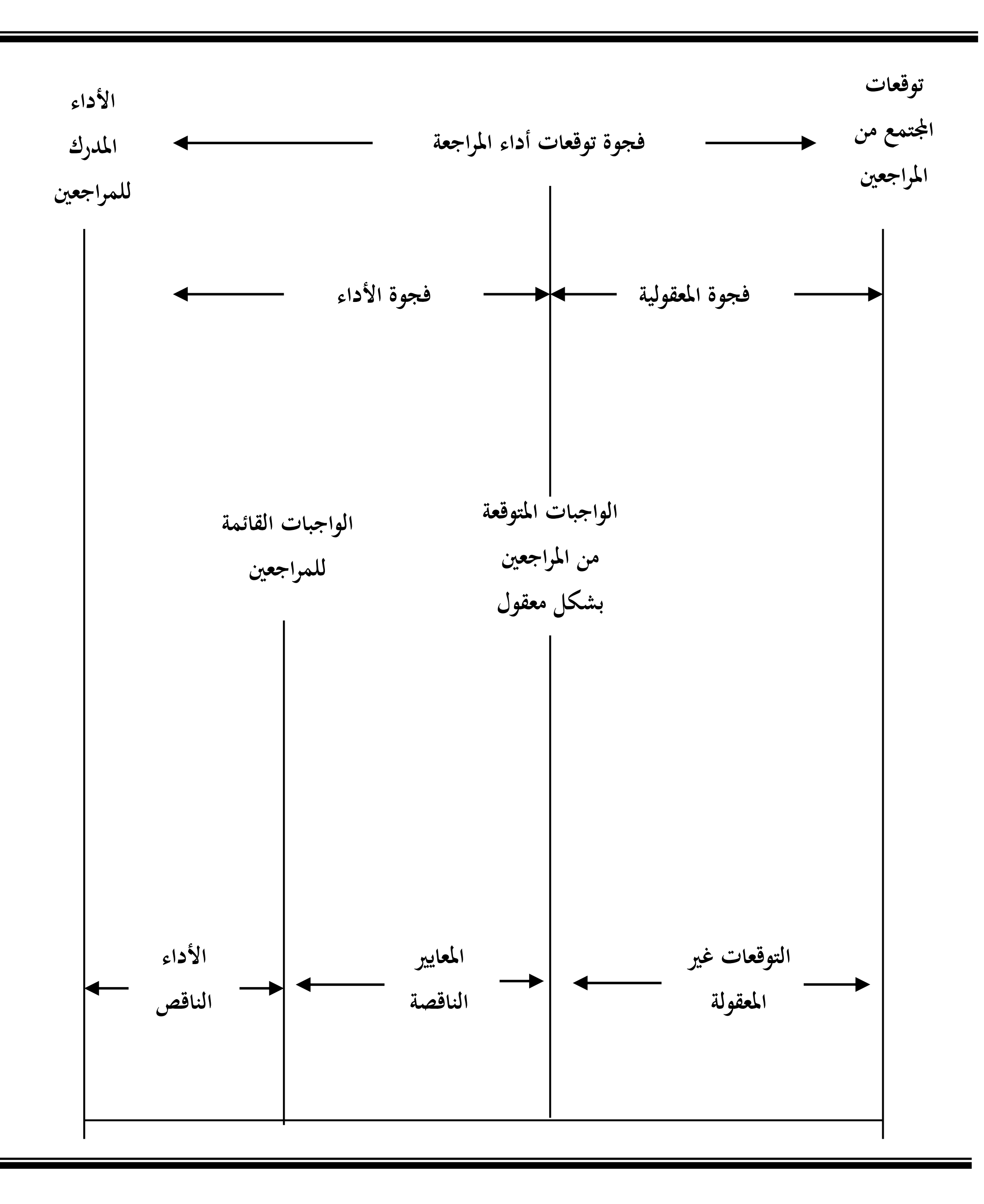
وقد أشارت بعض الدراسات، في المملكة المتحدة عام ٢٠٠٠ توقع المجتمع من المراجعين أن يؤدوا ٤٧ من الواجبات .وتتسم أكثر من نصف تلك الواجبات (٢٤ من الواجبات البالغة ٤٧)[1] ، أن تكلفتها تزيد عن منفعتها. ويعنـي ذلـك أن أكثـر مـن مجـرد نصـف الواجبـات سـيتوقع أن يؤديهـا المراجعـون بشـكل غيـر معقول، تلك الواجبات هي التي تشكل فجوة المعقولية وهي تقع داخل مجموعتين واسعتين هما:-

(A) واجبـات يتعـين أن يؤديهـا المراجعـون تتسـم بأنهـا غيـر ذات جـدوى أقتصـادية ، علي سبيل المثال التحقق من كل عمليـة فـي المنشـاة محـل المراجعـة وضمان دقة القوائم المالية للوحدة محل المراجعة فضلا عن يسرها المالـي ،

---

[1] يصور الشكل البياني رقم ٥،٥ عدد من الواجبات عند كل قسم، كما يوضح كل مكـون من فجـوة توقعات وأداء المراجعة.

شكل بياني رقم (٥،٦)
هيكل فجوة توقعات وأداء المراجعة



بالإضافة إلي ذلك اكتشاف والتقرير عن السرقات الصغيرة لأصول المنشأة محل المراجعة واكتشاف التصرفات غير القانونية الأخرى عن طريق مديري الشركة التي تؤثر بشكل غير مباشر علي القوائم المالية.

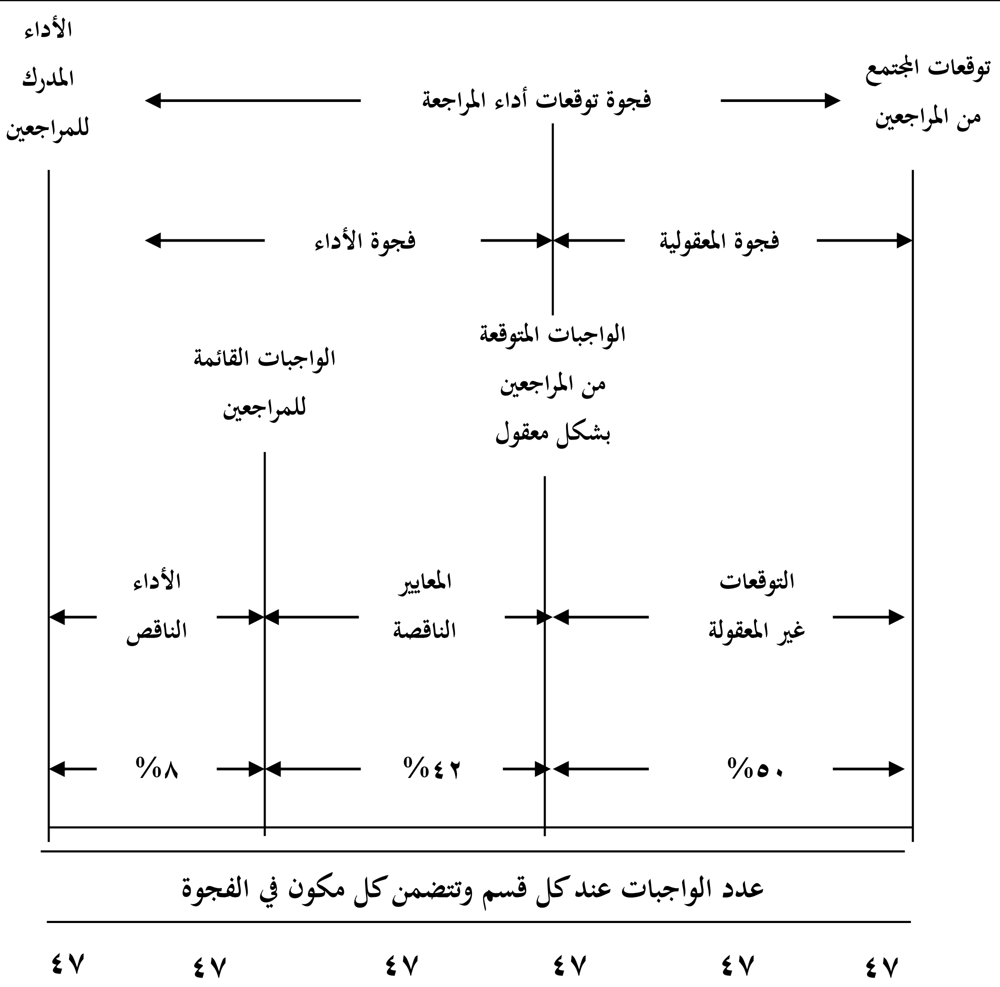
(B) واجبات ارتبطت بمشاكل برزت حديثاً فقط تعتبر جوهرية في مجال الشركة. علي سبيل المثال الفحص والتقرير عن نظم تكنولوجيا المعلومات للمنشأة محل المراجعة، ومدى كفاية إجراءات إدارة مخاطرها. وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية غير المالية بالإضافة إلى كفاءة وفعالية إداراتها والفحص والتقرير عن أمكانية الاعتماد علي المعلومات المالية للمنشأة محل المراجعة علي الانترنت وكافة المعلومات في تقاريرها السنوية وعلي وجه الخصوص الفرص المتكافئة للتوظيف وأمن المنتج والصحة والأمن الوظيفي. وعندما تصبح تلك المشاكل الناشئة حديثا أكثر شيوعا فقد يكون من المفيد الاعتراف بالعوائد التي يتم اشتقاقها من أداء المراجعين لتلك الواجبات المرتبطة ، ولذلك فأن إداء الواجبات سوف تعتمد على الموازنة بين التكلفة والعائد حتى تصبح من المتوقع أن يتم أدائها من المراجعين بشكل معقول (بدلا من كونها تبدوغير معقولة).

فجوة المعايير الناقصة Deficient Standards Gab

أشارت أحدي الدراسات **(Porter and Wthorpe ,1985)** الخاصة بفحص الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين إلى أن هناك أكثر من النصف بقليل منها تعتبر واجبات قائمة (حيث تبين أن ١٣ من بين عدد ٢٣ من الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين تعتبر من الواجبات الحالية للمراجعين). أما باقي الواجبات وعدد ١٥ يتوقع عدم أدائها على اعتبار أنها ليست مطلوبة من المراجعين. تلك الواجبات الباقية تمثل فجوة المعايير الناقصة. وهى تمثل تلك الواجبات المكونة لفجوة المعقولية.

شكل بياني رقم (٥,٧)

المدى النسبي لمكونات فجوة توقعات وأداء المراجعة في المملكة المتحدة



عدد الواجبات عند كل قسم وتتضمن كل مكون في الفجوة					
٤٧	٤٧	٤٧	٤٧	٤٧	٤٧

يلاحظ أنه من بين ١٣ من الواجبات القائمة للمراجعين توجد ٦ من الواجبات تم إدراك أنها تؤدي بشكل كافي عن طريق المجتمع – ومن ثم فإنها لا تنتج توقعات غير مستوفاة، ولذلك فإنها لا تساهم في فجوة توقعات أداء المراجعة.

عمومًا أن فجوة المعايير الناقصة في مجملها تقع داخل مجموعتين واسعتين هما:-

(A) واجبات تتضمن الإفصاح عن أمور محل اهتمام لم يتم اكتشافها أثناء عملية المراجعة أو إلي سلطة ملائمة. تتضمن تلك الأمور سرقة مقدار جوهري من أصول المنشأة محل المراجعة ، أو وجود تصرفات غير قانونية عن طريق مديري الشركة تؤثر بشكل مباشر علي القوائم المالية ، والتشويه المتعمد للقوائم المالية بالإضافة إلي الشكوك عن الوجود المستمر للمنشأة ، وبخصوص الموضوع الأخير توجد حالتين يتعين أن يكون لدي المراجعين واجب قائم للتقرير عن نتائجهما في تقرير المراجعة إلا انه غير مطلوب أيضا أن يتم التقرير عنها إلي سلطة ملائمة.

(B) واجبات ترتبط بقضايا حوكمة الشركات على سبيل المثال الفحص والتقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للشركة والتزامها بمتطلبات حوكمة بورصة الأسهم بالإضافة أيضا إلي الفحص والتقرير (إلي مديري الشركة) عن كفاية إجراءات إدارة مخاطر الشركة.

فجوة الأداء الناقص Deficient Performance Gab

أشارت احدي الدراسات الميدانية **(Porter and Gowthorp, 2001)** التي دارت حول طريقة أدراك المجتمع أداء المراجعين لواجباتهم القائمة. قد تم الإفادة بأن المجتمع مقتنعا بقيام المراجعين بأداء نصف واجباتهم تقريبا. حيث إن (٦) من بين (١٣) من تلك الواجبات القائمة للمراجعين قد اعترف المجتمع بأهمية أدائها بشكل مقنع . كما أن (٧) من تلك الواجبات تم الحكم على أن أدائها يتم بشكل ناقص. إن تلك الواجبات (المؤداه بشكل ناقص) تشكل فجوة الأداء الناقص. وهي قد تتضمن على سبيل المثال اكتشاف سرقة مقدار جوهري من أصول الشركة عن طريق موظفي الشركة أو عن طريق مديريها، والتقرير إلي

سلطة ملائمة عن التصرفات غير القانونية عن طريق مديري المنشأة بالإضافة إلي الإفصاح في تقرير المراجعة عن الشكوك عن استمرارية الشركة في مزاولة نشاطها.

المدى النسبي لمكونات الفجوة

Relative Extend of the Gab'sComponents

إذا فشل المراجعون في أداء واجب يتوقع المجتمع أن يقوموا بأدائة أو إذا فشلوا في أداء واجب حالى وقائم من وجهة نظر المجتمع من ثم قد لا يتم الوفاء بتوقعات المجتمع الخاصة بأداء تلك الواجبات. وتأسيسا علي مقياس التوقعات التي لم يتم الوفاء بها والتى تتعلق بكل واجب يشكل عناصر فجوة توقعات وأداء المراجعة يتضح إن حوالي ٥٠% من فجوة توقعات وأداء المراجعة تشتق من توقعات المجتمع تجاه بعض واجبات المراجعين التى تعتبر غير معقولة. وتشير الدراسة إلى حوالى ٤٢% من واجبات المراجعين ليس مطلوباً أن يتم أدائها وهي تلك التي يتوقع أداتها بشكل معقول ، بالإضافة إلي أن هناك نسبة ٨% من تلك الواجبات تشكل أداء ناقص للمراجعين. تلك الأمور يتم إبرازها بيانيا في الشكل الإيضاحى السابق رقم (٥,٧).

- **٥.٩.٥ تضييق فجوة توقعات وأداء عملية المراجعة**

Narrowing the Audit Expectation – Performance Gab

إن معرفة هيكل وتركيب فجوة توقعات وأداء المراجعة يوفر بعد نظر عن كيفية تضييق فجوة التوقعات . فكلما اختلف أداء المراجعين مع الواجبات المتوقعة للمجتمع كلما انخفض عدم الوفاء بتوقعات المجتمع. وكلما قل النقد الذي سيوجه إلي المراجعين كلما ذادت ثقة المجتمع في وظيفة المراجعة.

ومتى تم فحص المكونات الثلاثة التي تشكل فجوة توقعات وأداء المراجعة فإن التصرف التصحيحي المطلوب يكون واضحا وجليًا. ومن اجل تضييق

فجوة الأداء الناقص يحتاج المراجعين أن يتم إعلامهم بواجباتهم التي يجب أن تكون قائمة على نحو أفضل عن طريق القانون التشريعي والعام وكذلك عن طريق المعايير والإيضاحات والنشرات المهنية[1].

بالإضافة إلى معيار العمل الواجب المتوقع منهم بجانب ضمان الحفاظ بإجراءات رقابة الجودة المحسنة المطلوبة سيتم التأكد من أن كافة المراجعين يؤدون عملهم وفقا للمعيار المطلوب. يعتبر إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة الصادر عام ٢٠٠٠ من الآليات المناسبة التي تساعد المراجعين على تحقيق ذلك.

من أجل العمل على تضيق فجوة المعايير الناقصة يتعين أن يتم التوسع في معايير المراجعة بحيث تضم الواجبات غير المطلوبة من المراجعين والتي تتسم بأن عوائدها وفعاليتها تزيد عن تكلفة أدائها. ولاشك إن معظم الواجبات التي تشكل فجوة المعايير الناقصة ذات ملامح بارزة في حوكمة الشركات الحديثة أو في المناقشات المماثلة الأخرى، وقد يتوقع في المستقبل أن تتغير تلك الواجبات بحيث تصبح مطلوبة ويتم أدائها بشكل معقول عن طريق المراجعين.

لاشك أن هناك آليات هامة لها أثار جوهرية على تضييق علي فجوة توقعات وأداء المراجعة لعل أبرزها تحسين ضوابط الرقابة الداخلية علي عمل المراجعين بالإضافة إلى تطوير معايير جديدة تم أقرارها من أجل تضييق مكونات فجوة الأداء الناقص والمعايير الناقصة ولاسيما تلك الصادرة خلال أعوام ١٩٨٩ وعام ٢٠٠٠. فمنذ عام ١٩٨٩ أصبحت معايير المراجعة الجديدة مسئولة عن إضافة واجبين يتوقع أن يتم أدائهما بشكل معقول يتمثلان في التقرير عن الغش وعن التصرفات غير القانونية الاخرى عن طريق موظفي

---

[1] حيث وجد Porter and Gowthorleانه في عام ٢٠٠٠ أن نحو ١٥٪ من المراجعين غير متأكدين من أداء واجباتهم القائمة.

الشركة المكتشفة أثناء عملية المراجعة إلي السلطة الملائمة عندما يكون من الصالح العام أن يتم القيام بذلك. وبالإضافة إلي ذلك فإن إيضاح معايير المراجعة رقم ١٣٠ بعنوان الإفصاح الاستمرارية عند أعداد القوائم المالية الصادر في المملكة المتحدة عام ١٩٩٤ يوفر إرشاد أكثر وضوحا للمراجعين مقارنة بالمعيار السابق والذي كان مطلوباً منهم مراعاته في ذلك الخصوص. وجدير بالذكر فإن عدم قناعة المجتمع بأداء المراجعين لواجباتهم عن الإفصاح في تقرير المراجعة عن الشكوك في الوجود المستمر للمنشأة محل المراجعة قد تناقص بشكل جوهري خلال الفترة من عام ١٨٩٨ حتى عام ٢٠٠٠.

وعلي الرغم من أن التحسينات الإضافية في أداء المراجعين سوف تساعد علي تضييق فجوة توقعات وأداء المراجعة فإن التحدي الأكبر الذي يواجه مهنة المراجعة يتمثل في تخفيض فجوة المعقوله وتحقيق التوقعات غير المعقولية للمجتمع من أداء المراجعين لواجباتهم عن طريق ارتباط أعضاء المجتمع بوظيفة المراجعة وما الذي يمكن أن يتوقع تحقيقه أو لا يتوقع أن يتم تحقيقه بشكل معقول. وكما تم الإشارة إليه بعاليه فإن مجموعة الواجبات المكونة لفجوة المعقولية قد تم التوسع فيها نتيجة للأمور الجديدة لاسيما تلك المرتبطة بحوكمة الشركات حيث تم التحول إلي مجال محدد يمكن أن يتوقع المجتمع خلاله أن يلعب فيه المراجعون دورا هاما.

وكما تم الإشارة إليه سابقا فإن المهنة قد أخذت خطوات لأعلام مستخدمي القوائم المالية عن المسئوليات المتتابعة للمراجعين ومديري المنشات محل المراجعة عن القوائم المالية للمنشات محل المراجعة وأيضا عن عملية المراجعة. ومع ذلك فيبدوا أن المطلوب أكثر من ذلك ، لاسيما في أعلام هؤلاء الذين يتسمون مستفيدون غير مباشرين (المجتمع غير المالي) الذي يبدوا أنه من غير المحتمل أن يقوم بقراءة تقارير المراجعين. وجدير بالذكر فأن المراجعين

قد تم أخذهم إلي المحاكم عند الفشل الظاهر في أداء وجباتهم وفقا للمعايير التي يتوقع الالتزام بها على اعتبار إن المحلفون سوف يتكونون في الغالب من مجموعات مختلفة من فئات المجتمع، منهم أعضاء ذي معرفة ومنهم أعضاء غير ذي معرفة بوظيفة المراجعة ، وما يتوقع من المراجعين أن يؤدوه بشكل معقول. وبالمثل عندما تفشل الشركة بشكل غير متوقع - ولاسيما إذا تم أرتباط الفشل بوجود الغش أو الأشكال الأخرى لسوء الإدارة عن طريق المسئولين الرئيسين للشركة. حيث يتمثل السؤال الذي سيطرح بشكل يماثل الصرخة هو أين كان المراجعين ؟ ولاشك لأن ذلك سوف يتم عكسه في التوقعات التي لم يقم المراجعون بالوفاء بها بعد والتي بدورها تمثل فشل للمراجعين وفقدان الثقة في عملهم.

أسباب فجوة توقعات المراجعة والتطويرات والحلول الممكنة

The Causes of the Audit Expectation Gap and Possible Solutions

قبل مناقشة الأسباب المحتملة لوجود فجوة التوقعات ومكوناتها المختلفة يتعين الإشارة إلى تلك أن الفجوة ما زالت قائمة حيث عادة ما يتم التعبير عن الشكوك الخاصة بمدى كفاية واستقلال المراجعين وما الذي يفترض أن يقوموا بعملة وأدائه عند كل مرة حدثت فيها فضيحة مالية رئيسية **Major Financial Scandal** في السنوات المائة السابقة ، وفي نفس الوقت فإن الاستجابة المقترحة للأزمة تتمثل في إدخال أو التوسع في مسئوليات عملية المراجعة بشكل متكرر. لذلك من الأهمية بمكان مناقشة الأسباب الممكنة لوجود تلك المكونات الفرعية لفجوة توقعات المراجعة . وجدير بالذكر فأن تلك الفجوة ليست ساكنة، حيث من المحتمل أن تتغير خلال الوقت وقد تتسع على الأقل في جزء منها كنتيجة للتصرفات وردود الفعل عن طريق التنظيمات المهنية والمنظمين الحكوميين والأطراف الأخرى أو بسبب التغيرات الديناميكية في الظروف المحيطة.

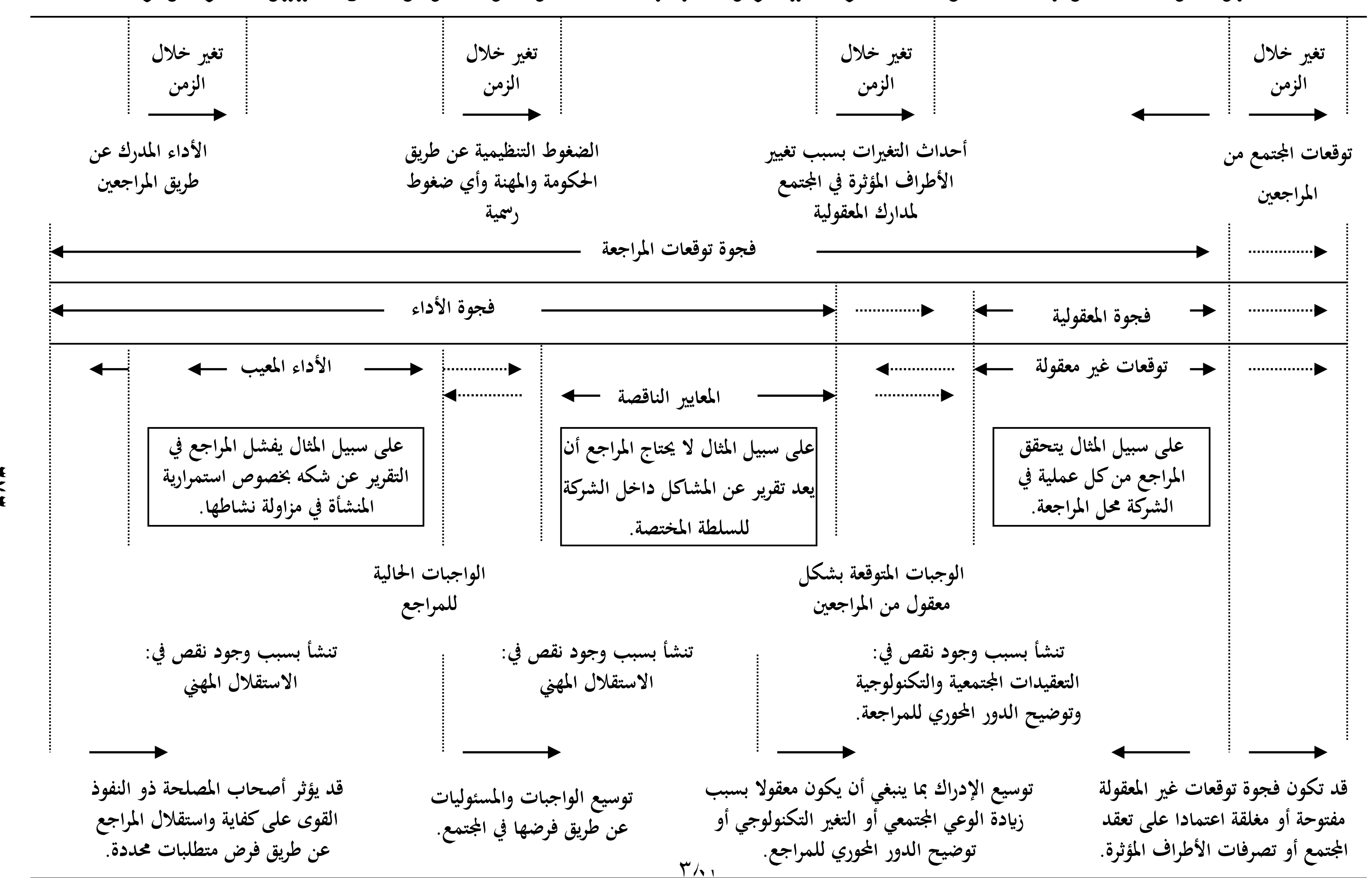
وكما تم الإشارة سابقـًا فإن مدخل هيكل **Porter** قد ركز على تحديد المكونات المختلفة التي تشكل فجوة توقعات المراجعة وقد يتم المجادلة مع ذلك بأن هذا الهيكل يعتبرمنتقداً لأنه كان محدودا في نطاقه كما أنه لم يدرس كافة عناصر فجوة توقعات المراجعة على سبيل المثال فالاستقلال والحياد **Independence** لم يتم تصويره وعرضه على الرغم من الحقيقة الخاصة بأنه يعتبر أحد المظاهر أو الجوانب الهام للفجوة . كما لم يتم عمل أية أحالة تبرز جوانب الضغوط التي تجعل تلك المكونات تتغير خلال الزمن . كذلك لم يتم تحديدها كأحد الأسباب الممكنة لحدوث تلك الفجوة.

من هنا كان من الأهمية بمكان أن يتم دراسة تلك القضايا وكذلك المشاكل الأخرى كأول خطوة لإعادة تصوير ذلك الشكل البياني بحيث يتم إبراز فجوة توقعات المراجعة بطريقة أكثر ديناميكية . ولتوضيح كيف يمكن لتلك الخطوط أن تظهر نتيجة لمجموعة الضغوط المختلفة بالإضافة إلى إدخال الأثر المحتمل لكفاية المراجع الممارس واستقلال المهنة كما تم تعريفها عن طريق **Mautz&sharaf** في عام ١٩٦١ داخل ذلك الشكل البياني يمكن تحديد ذلك التغيير عرضه إعادة عرض ذلك فى الشكل البيانى رقم (٥,٨) والذى يوضح هيكل فجوة التوقعات وأسبابها المحتملة والقوة التي تؤثر على تغييرها خلال الزمن.

□

شكل رقم (٥,٨)

فجوة توقعات المراجعة – نظرة عامة عن الهيكل والأسباب المحتملة والقوة المؤثرة على تغييرها خلال الزمن



(١) فجوة الأداء المعيب (أو الناقص) Deficient Performance Gab

هناك سببين محتملين لتلك الفجوة هما نقص الكفاية الفنية للمراجع **Lack of Competence** بالإضافة إلى نقص استقلال المراجع **Lack of Competence.**

(A) **نقص الكفاية المهنية** Lack of Competence

كشف عمل **Porter** في نيوزيلاندا عن وجود تجاهل واضح لواجبات ومسئوليات المراجعين من جانب المراجعين ذاتهم (على سبيل المثال: اكتشاف التصرفات غير القانونية عن طريق المسئولين بالشركة والتي تؤثر مباشرة على حسابات الشركة) ، في حين أن بعض الواجبات التي تم قبولها عن طريق المراجعين بدت للآخرين بخلاف المراجعين أنها قد تم أدائها بشكل ضعيف ، أن تلك الواجبات قد تضمنت التعبير في تقرير المراجعة عن الشكوك في الوجود المستمر للشركة محل المراجعة والإفصاح في تقرير المراجعة عن التشويه المتعمد المدروس **Deliberate Distortion** في المعلومات المالية .

ومع ذلك فإن الكفاية الفنية للمراجع تتطلب حقيقة التحديد الواضح لها بحيث يجب أن تغطي نقص العناية **Lack of Care** ، ونقص الخبرة **Lack of Experience** . حيث يمكن الربط بين ذلك لمدى معين من شأنه يمكن للمكاتب المهنية التنظيم الذاتى لأنفسهم بحيث لا يتم تنفيذ عمل المراجعة اليومي عن طريق أعضاء فريق مراجعة غير مؤهلين مهنيا أو غير ذوي خبرة مناسبة . وقد قام كل من **Humphrey** وآخرين بتحديد أن الضغوط المفروضه عن طريق أتعاب المراجعة التي قد تؤدي إلى إنفاق وقت أقل على عملية المراجعة تعتبر أحد الأسباب المحتملة لفجوة توقعات المراجعة . وفى هذا الخصوص من الأهمية القول بأن أعضاء فريق المراجعة الأقل خبرة سوف يميلون إلى أن يتم مساواتهم بهؤلاء ذوي التكلفة الأقل . ولاشك فأن هناك كثير من الأمثلة على

وجود قضايا قانونية أو تقارير للفاحصين تشير إلى وجود نقص في الكفاية المهنية من جانب المراجع.

إن الاستجابة عن طريق المهنة والقانون لإثبات نقص الكفاية المهنية قد تضمنت الأتي:-

١- القواعد الخاصة بمنح شهادات المزاولة عن طريق التنظيمات المهنية.

٢- المتطلبات التعليمية البعدية للتأهيل للتنظيمات المهنية.

٣- المراقبة والمتابعة لنشاط المراجعة عن طريق التنظيمات المهنية طبقًا لقانون الشركات.

٤- الإجراءات التأديبية المفروضة **Disciplinary** عن طريق التنظيمات المحاسبية في ضوء فحص جوانب الفشل والاخفاقات في عمليات المراجعة . وربما الشيء الأكثر أهمية مقارنة بالتجاهل الظاهر لواجبات المراجعين الفرديين يتمثل في حقيقة أن مشروعات الأعمال قد أصبحت أكثر تعقيدًا في السنوات الحديثة لذلك فقد اقترح كل من **Humphrey** وآخرين أنه من الممكن أن يتم الجدال بأن التعقيد المتزايد للحياة التجارية قد أصبح له تطورات سباقة بارزة أيضًا في تكنولوجيا المراجعة . وقد يقال أنه عندما تكون الشركة غير قابلة للمراجعة بسبب تعقد أعمالها فأنها يمكن أن تصحب بإدارة عليا تقترن بأنشطة احتيالية . وقد يجد المراجعين نتيجة الصعوبات الناتجة عن تجاوز الإدارة نظم الرقابة الداخلية أيضًا هناك موضوع إضافي هام أيضًا هو تعقيد العلاقات داخل المنظمة والتي كثيرا ما تتكون من أفراد ومجموعات متعددين وذو أهداف مختلفة، ولذلك فقد يكون من الصعوبة للمراجع أن يقرر ما إذا كانت تأكيدات الإدارة صحيحة أم لا، وما هي المزاعم المحددة التي تم عملها بخصوص المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، أن التعقيدات المشار إليها بعالية قد أعطت التأييد لأحد توصيات لجنة البحث المنبثقة من مجمع

المحاسبين القانونيين بعنوان المراجعة خلال أوائل القرن الواحد والعشرين . تلك التوصية تشير إلى وجود مجموعة من عمل المراجعة التفصيلي الذي ينفذ عن طريق وجود وظيفة المراجعة الداخلية مع مراجعين خارجيين يعملون كمقيمين معا في عملية المراجعة الكاملة . أن وظيفة المراجعة الداخلية بطبيعتها لها موارد وأعضاء عمل بشكل يؤكد على ضمان وجود الكفاية الفنية وهيكل إعداد تقرير من شأنه تعزيز الاستقلال والحياد.

ورغما أن مكاتب المراجعين تواجه بضرورة قيامها باتخاذ وقرارات وأحكام قبول الشركة كعميل كل مرة بطلب منهم العمل كمراجعين إلا أنه غالبًا ما يكون ذلك القرار غير ذي مشكلة **Problematic** باعتباره عميل مرتقب قد لا يقدم درجة مرتفعة من مخاطر المراجعة . لكن إذا ما كانت الشركة معقدة جدا وفى حالة وجود عوامل أخرى تشير إلى ارتفاع مخاطر المراجعة فإن المراجع سوف يتعين عليه أن يقرر إذا كان يجب أن يقبل عملية الارتباط والتعاقد أم لا . كما تفرض التواريخ المختلفة لنهاية السنة المالية مشكلة خاصة حيث تجعل من الصعوبة بمكان أن يتم التأكد من أن الفصل بين الفترات المالية يعتبر دقيقًا . وهناك عديد من الأسئلة التي قد يطرحها مكاتب المراجعة لمساعدتهم على اتخاذ تلك القرارات تتضمن ما يلي:-

- هل المكتب لديه الموارد الضرورية بما فيها الأفراد ذوي المهارات والمعرفة الضرورية والمناسبة للبيئة التي داخلها تعمل الشركة التابعة ؟.
- هل إدارة العميل تمتلك نزاهة واستقامة مرتفعة ؟.
- هل لدى الشركة قسم مراجعة داخلية يتسم بالجودة المرتفعة والكافية ؟.
- هل نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل مجموعة الشركة ذات جودة مرتفعة وتتركز على نحو ملائم على القضايا الأخلاقية في الشركة ؟.
- هل تمتلك المجموعة نظام معلومات كافي من شأنه يضمن أن المشاكل

المؤثرة على مثل تلك الأمور المرتبطة بالربحية والسيولة قد تم الكشف عنها في مرحلة مبكرة ؟.

(B) **نقص استقلالية المراجع الممارس**

Lack of Practitioner Independence

يتعين أن يتم التركيز على مناقشة المشاكل الناتجة من نقص استقلال المراجع الممارس أو تلك التي تنشأ من وجود نقص في استقلال وحياد المراجع الممارس . وفي هذا الخصوص يجب الإشارة إلى أعمال كل من **Shockley, Goldman & Barlev** التى قامت بتحديد الصراعات والضغوط التي يمكن أن تزيد أو تخفض من احتمال سلوك المراجع بطريقة مستقلة حيادية.

وتتمثل المشكلة في أنه قد يكون من الصعوبة بمكان أن يتم الفصل بين أثار نقص الكفاية الفنية ونقص استقلالية المراجع . حيث أن الكفاية الفنية أو استقلال المراجع تتسم بالتشابك والتداخل لذلك فإن جوانب العلاج المرتبطة بالأداء المعيب لا تتمثل فقط في تلك الإجراءات التي تزيد من كفاية المراجع الممارس (والتي تتمثل في متطلبات شهادات المزاولة والتعليم البعدي للتأهيل **(Post-Qualifying Educatin)**) ولكن يضاف إليها أيضًا تلك الإجراءات التي من شانها زيادة استقلال المراجعين الممارسين . ولاشك أن أول اقتراح من الاقتراحات الثلاثة الرئيسية المقدمة عن طريق **Humphoey** والتى تمثل أفضل طريقة لتخفيض فجوة توقعات المراجعة والتي تبدو أنها ملائمة في ذلك الاتجاه قد نص على ما يلي:-

" أن تحسين النظم القائمة لتنظيم عملية المراجعة تتضمن دراسة بناء هيكل مستقل للمراجعة بهدف الأشراف على إطار العمل الخاص بتعيين مراجعي الشركة وتحديد أتعاب المراجع **Auditor Remuneration** وممارسة عملية المراجعة عن طريق منشآت المحاسبة الخارجية ".

تلك التوصيات تمتد وراء رقابة المراجعين في ظل قواعد ذاتية التنظيم

Self-Regulatory Rules ، على الرغم من أن عملية المراقبة قد تلعب دورا هاما في ذلك الخصوص . أن وجود مثل هذه الهيكل سوف يكون له تأثير ملحوظ على علاقات المراجعة وعلاقة الوكالة المباشرة جدا مع المراجعين الفرديين (مكاتب المراجعة) وقد يتم الجدل أيضًا بأن المراجعين سيجدون أنفسهم بعد ذلك في مركز صعب لخدمة سيدين هما: حملة الأسهم الذين يقومون بتعيينهم وأدارة منشأة المراجعة وهذا ما قد يشار إليه أحيانا بالمساءلة المحاسبية المتعارضة أو التعارض في المساءلة المحاسبية Conflicting Accountabilities.

المعايير الناقصة أو المعيبة Deficient Standards

جدير بالبيان تتمثل فجوة المعايير المعيبة في الفجوة بين ما الذي يمكن أن يتوقعه المراجعون أن يفعلوه بشكل معقول وما يتطلبه المهنة والقانون منهم أن يفعلوه، أن المشكلة بالطبع تتمثل فيما هو يعتبر معقول ولماذا، وإذا ما كانت الواجبات المقترحة تعتبر معقولة فلماذا لم يأخذ القانون والمهنة خطوات شاملة تتضمن وتغطي تلك الواجبات المطلوبة . فعلى سبيل المثال عند مناقشة مشكلة الغش ومشكلة الاستمرارية يتضح أن هاتين المشكلتين ليسا من السهل حلهما، ومع ذلك فإن توقعات الجمهور في كلا المشكلتين تعتبر مرتفعة إلا أن مهنة المراجعة لديها صعوبة كبيرة في الوفاء بتلك التوقعات، وإذا كان هناك جدل عن طريق البعض بما فيهم **Sikka** بأن السبب وراء ذلك يتمثل في أن المعايير (سواء المفروضة عن طريق القانون أو المهنة أو التنظيمات الأخرى) التي يتوقع أن يلتزم بها المراجعين ليست دقيقة بشكل كافي ، كما أنها تعتبر معيبة أو ناقصة بطريقة أو بأخرى . ويمكن مناقشة هاتين القضيتين فى ظل افتراض وجود معايير معيبة أو ناقصة على النحو التالي:-

(A) **الغش** Fraud

حاول المراجعين خلال عديد من السنوات وبطرق متعددة مختلفة التعبير للجمهور بأن مسئولياتهم عن اكتشاف الغش تعتبر محدودة نسبيًا، وفي ذلك الاتجاه يبدو أن إيضاحات معايير المراجعة تشير إلى أن المراجع مسئول فقط عن اكتشاف الغش أو المخالفات التي تتسم بأنها ذات طبيعة جوهرية وأنه يتعين على إدارة المنشأة أن تحاول أن تمنع أو تكشف حدوث ذلك الغش من خلال التطبيق الفعال لنظم وإجراءات الرقابة . كما يتضح أيضاً أن اكتشاف الغش يمكن أن يكون من الصعوبه بمكان نتيجة القيود الكامنة **Inherent Limitation** في الأساليب والاختبارات المؤداة عن طريق المراجع ، قد يتم استخدام الخداع والتواطؤ **Collusion** والوسائل الأخرى لإخفاء ذلك الغش **Conceal Fraud** ، حيث أن المراجعين لا يبحثون على وجه التحديد عن الغش عند التوصل إلى رأي عن القوائم المالية . ولاشك أن تلك المظاهر والجوانب قد تم التركيز عليها في إيضاحات معايير المراجعة ذات الصلة - والتي تفيد على وجه التحديد ما يلي:-

" أن الاكتشاف اللاحق للتحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج من الغش أو الخطأ القائم أثناء الفترة التي يغطيها تقرير المراجع لا يشير في حد ذاته إلى أن المراجعين قد فشلوا في التمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية لعملية المراجعة أو أنهم قد وقعوا في أخطاء ".

إن الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة تركز على أن إيضاحات معايير المراجعة الخاصة بالغش تعتبر معيبة أو ناقصة . وذلك بسبب أنه على الرغم من أن هناك مشكلة واضحة في اكتشاف الغش المخفي بعناية إلا أن هناك توقعات عامة من جانب الجمهور بأن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على اكتشاف الغش الجوهري بشكل كامل لتحقيق هدف المراجعة المتعلقه بتوفير صورة صادقة وعادلة **True and Fair View** عن القوائم المالية ، ولذلك فقد أوصى

Humphrey في دراسته البحثية عن فجوة توقعات المراجعة في المملكة المتحدة على ذلك العنصر الهام للفجوة على النحو التالي:-

" نعتقد بأن توقعات الجمهور الخاصة بأن المراجعين سوف يكتشفون الغش الجوهري يجب أن يتم الاعتراف بها وأن المراجعين يجب عليهم قبول ذلك " .

ومع ذلك فإن إيضاحات معايير المراجعة ومقترحات مجلس معايير المراجعة في الحقيقة تعتبر بمثابة خطوط لإرشادات ومعايير ومقترحات عن الغش والخطأ ، وهي لن تكون الأخيرة . حيث أن ذلك يعد مجالاً لفجوة توقعات يكون من الصعوبة بمكان أن يتم غلقها ، بسبب أن الجمهور كما أقترح **Humphrey** والكتاب الآخرين لن يتم تعليمه وتدريبه على قبول أن المعيار شيء آخر بخلاف أنه معيب أو ناقص . نقطة أخرى ينبغي ذكرها أيضاً هي أنه إذا كان المراجعين قد أدخلوا إجراءات يمكن أن تعطي فرص مرتفعة لاكتشاف الغش ، فإن تكلفة المراجعة سوف ترتفع هي الأخرى بدرجة جوهرية ، ولذلك يتعين التساؤل عما إذا كان ذلك ثمناً يجب على المجتمع أن يكون على استعداد لتحمله وسداده أم لا .

B) الاستمرارية Going Concern

غالباً ما يتعرض المراجعون لانتقاد حاد عندما تفشل الشركة ولا يكون في تقريرها السنوي أي إشارة سواء عن طريق مديريها أو مراجعيها بأن الشركة لديها أي مشاكل في الاستمرارية .

وقد قدم مجلس ممارسات المراجعة **APB** في ذلك المجال عام ١٩٩٤ معياراً بعنوان أساس الاستمرارية في القوائم المالية **The Going Concern Basis in Financial Statement** ، وفي سياق ذلك الموضوع من الجدير بالذكر القول بأن هناك كثير من الانتقادات الموجهة للمهنة نشأت من الحقيقة الخاصة بأنه حتى إصدار ذلك الإيضاح لم يكن مطلوباً من المراجعين أن يبحثون بفعالية عن دليل إثبات يفيد بأن الشركة مستمرة في نشاطها أم لا ، وإنما يتعين فقط أن يكونوا

متيقظين تجاه احتمال أن يكون مفهوم الاستمرارية غير واجب التطبيق ، وحتى قبل إصدار ذلك المعيار كان مطلوباً من المراجعين عن طريق الإرشادات السابقة أن يقوموا بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة لإثبات أن الشكوك قد تم تبريرها أو بشكل بديل ليس لها أرضية أو أساس .

ومع ذلك فإن الاتهام الخاص بأن المراجعين كانوا سلبيين جداً في مدخلهم الذي يتعلق بالتعامل مع مشكلة الاستمرارية قد أعطى بلا شك الوقود للمطالبة بأن معايير المهنة كانت معيبة .

ومن الجدير بالذكر فأن فجوة توقعات المراجعة دائماً ما تأتي بداية أثر غفوة من مهنة المحاسبة أو فشل لعملية المراجعة ، ويمكن المجادلة بأن ما يسمى المدخل الفعال المقترح عن طريق المعايير لم يتم اختباره بعد . ومازالت هناك مناطق رمادية يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني للمراجعة عليها ، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلي ما يلي :-

١- يتعين على المراجعين أن يقرروا ما إذا كانت الفترة المستقبلية المختارة عن طريق المديرين لتقييم مشكلة الاستمرارية تعتبر ملائمة أم لا .

٢- يتعين على المراجعين تقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المعدة عن طريق المديرين في تقييم مشكلة الاستمرارية تعتبر صحيحة أم لا .

٣- ينبغي على المراجعين أن يقوموا بتقييم مدى واسع من العوامل عند تحديد ما إذا كان افتراض الاستمرارية يعتبر صحيحاً أم لا .

٤- حتى عندما يتم عمل إفصاح كامل عن طريق المديرين بخصوص الظروف المؤثرة على مشكلة استمرارية الشركة ، فإن المراجعين ما زال يتعين عليهم أن يقوموا بإبداء رأي عما إذا كان افتراض الاستمرارية يعتبر ملائماً أم لا .

إن كافة تلك الأمور المشار إليها بعاليه تعتبر مسألة حكمية ، وسوف يتعرض المراجعون لمخاطر عند تكوين رأيهم بخصوصها . وإذا ما أوضحت أوراق عمل المراجعين بوضوح أنهم قد قاموا باتخاذ قرار سليم بشأن تلك الأمور على أساس أدلة الإثبات التي أمكنهم الحصول عليها في ذلك الوقت ، فمن غير المحتمل أن يتم اعتبارهم مهملين . وذلك الأمر بالطبع قد يكون مسألة تتعلق بالكفاية المهنية أكثر منها مسألة معايير ناقصة أو معيبة .

في ضوء ذلك يبدو أن إيضاحات معايير المراجعة ذات المدخل الفعال قد تحركت في الاتجاه الصحيح ، وحتى إذا ما كان سيتم تضييق فجوة توقعات المراجعة كنتيجة لذلك فأن قفل تلك الفجوه تعتبر أمراً غير مؤكداً بل ومشكوك فيه. وقد جادل البعض على أن تجنب نقص التأهيل الكاف سوف لا يخفف أو يهدئ من الانتقادات إذا ما استمرت الشركة في التدهور خلال فترة زمنية قصيرة بعد أن يتم إصدار رأي مراجعة نظيف أو بعبارة أخرى إصدار تقرير بدون تحفظات . إلا أنه فى نفس الوقت فقد كانت هناك تطورات إيجابية بعد فتح مجال المناقشة في مشكلة الاستمرارية نتيجة تضمين متطلبات جديدة للمديرين والإدارة تبحث عن ضرورة تقييم خططهم ورأيهم على حالة الاستمرارية بالإضافة إلى الدور النشط المتزايد للجان المراجعة المرتبط بحوكمة الشركات **Corporate Governance** .

٣- نقص استقلال المهنة Lack of Profession Independence

تجدر الإشارة إلي أن مهنة المحاسبة بألمانيا قد أضطرت إلي تقبل الفصل بين دور الدعم المهني ودور المتابعة والمراقبة خلال الثلاثين سنة السابقة . إن كثير من المعلقين بصفة رئيسية **Sikka** وآخرين يعتقدون بأن أحد الأسباب وراء قيام الجهات المهنية في بريطانيا بإدخال معايير متشددة (سواء في مجال المحاسبة أو المراجعة) يتمثل في إمكانية إضافتهم مسئولية محتملة على أعضاء المهنة ،

ويعتمد ذلك على التأكيد على استقلال المهنة وقد ظل الجدل قائماً على أنه من المستحيل على التنظيمات المحاسبية أن تقوم بكل من حماية أعضائها والتأكد من خدمة المجتمع بشكل جيد عن طريق هؤلاء الأعضاء أنفسهم .

وقد تكون هناك بعض الحقيقة في ذلك الإيضاح بأن وجود المعايير المحاسبية (أو نقص وجود معايير محاسبة صارمة) في الماضي يمكن أن تشير إلي أنها قد أدت إلى نقص في الثقة في إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية ، وقد تتم المجادلة بأنه طالما أن هناك شك بخصوص معنى مصطلحات صادقة وعادلة فإن فجوة التوقعات سوف توجد حتماً ، وفي نفس الوقت إذا ما كان هناك نقص في المعرفة بخصوص درجة التقدير والحكم عند إعداد القوائم المالية فسيكون من الأرجح أيضاً أن يكون هناك فجوة معقولية للمحاسبة . وفي الحقيقة فإن فجوة التوقعات من المحتمل أن تنشأ من خليط من عناصر ترتبط بالمراجعة وعناصر أخرى ترتبط بالمحاسبة .

٤- توقعات غير معقولة Unreasonable Expectation

أقترح **Porter** بأن التوقعات يمكن أن ينظر إليها فقط بأنها معقولة إذا ما كانت متوافقة مع دور المراجع في المجتمع ، وإذا كان الأداء يتمشى مع التكلفة والعائد على النحو التالى :-

دور المراجع في المجتمع The Auditor's Rote in Society :

يفترض اقتراح **porter** أن دور المراجع قد تم تحديده بوضوح ، وأن التكاليف والعوائد يمكن قياسها على وجه سليم ، وقد لاحظ **Humphrey** أن البعض قد يميز بين فجوة الدور **Role Gab** وفجوة الجودة **Quality Gab** حيث تشير الجودة إلي الكفاية الفنية للمراجع والمعايير التي يطلب من المراجع الالتزام بها ، وطالما تعلق الأمر بدور المراجع فهو تقريباً يتمثل في التأكيد على وجهة النظر الماضية الخاصة بأغراض الإشراف **Stewardship** والوكالة .

وتتمثل في ارتباط المراجع واهتمامه بوجهة نظر أوسع للمسائلة المحاسبية من المجتمع متضمنة بعض الأمور مثل كفاءة وفعالية الإدارة وأثر وحدات المنشأة على البيئة ، فهل هناك مراجع يقوم بالتصديق والتأكيد على تصرفات الإشراف ، أو هل أن الهدف الرئيسي يتمثل في إضافة المصداقية للمعلومات لجعلها أكثر نفعاً وفائدة ؟ ، وهل هناك أي سبب يبرر لماذا يجب ألا يقوم المراجعين بفحص التنبؤ بالنقدية والأرباح والتقرير عنها أو فحص خرق أو انتهاك القانون الضريبي والتقرير عن ذلك للسلطات الضريبية ؟ .

ويبدو أنه من المحتمل أن يكون العنصر الهام لفجوة توقعات المراجعة يتمثل في نقص التعريف الواضح لدور المراجع – الأمر الذي يساهم في نقص الوعي المجتمعي **Societal Awareness** ، إن تلك النظرة قد تم التوسع فيها عن طريق **Humphrey** في توصيته بأن مسئوليات المراجعين يجب أن يتم التوسع فيها بحيث تتضمن المساهمين المرتقبين**Potential Shareholders** والدائنين الحاليين والمرتقبين ، وعلى الرغم من ذلك فإنهم لم يذكروا على وجه التحديد الأطراف الضعيفة من أصحاب المصالح **Weak Stakeholders** (على سبيل المثال المستثمرين الصغار من القطاع الخاص ، والموردين الصغار ، العملاء الصغار ..إلخ) ، ويقترح في هذا الصدد أن يتم إعطاء بعض الاعتبارات أيضاً إلي ذلك الوضع الخاص والذي يتضح خلاله أنهم لا يتسمون فقط بنقص القوة ولكن غالباً ما يكون لديهم نقص في المعرفة الخاصة بالمحاسبة والمراجعة . فإذا ما تم التوسع في دور المراجع لإعطاء دعم لأصحاب المصلحة من الأطراف الأضعف **Weaker Stakeholder** ، فإن ذلك قد يكون له تأثير يخدم في مجال تخفيض فجوة توقعات المراجعة .

ويعتقد المصرفيون بوضوح أن دور المراجع هو إضافة الجودة **Quality** إلي المعلومات بحيث يمكن استخدامها في اتخاذ قرارات الأعمال . وهذا لا

يبدوا أن يكون ذو توقع غير معقول ، على الرغم من أنه يأتي مخالفاً لحقيقة أن القوائم المالية عبارة عن وثائق تستخدم لأغراض الرقابة والإشراف ، وأن مؤسسة المراجعة لا يمكن أن تقبل المسئولية الخاصة بأي اعتماد في هذا الخصوص يتم وضعه على تقرير المراجعة .

التكاليف والعوائد Costs and Benefits

أقترح **Porter** أن الإجراءات المحتملة التي يجب على المراجعين اعتبارها بأنها غير معقولة تتمثل فيما إذا ما كانت العوائد من إجرائها تكون أقل من تكلفتها . حيث ينبغي دائماً الموازنة والمقاصة بين التكاليف والعوائد الخاصة بها ، ومع ذلك فقد تكون التكاليف من السهل نسبياً أن يتم تحديدها ، لذلك فإن البحث عن الغش سوف يتسبب في تكلفة أكثر مقارنة عند البحث عن دليل إثبات يدعم التعبير عن العرض الصادق والعادل **True and Fair view opinion** في القوائم المالية ، ولذلك فأن الشيء الأكثر صعوبة غالباً يتمثل في قياس العوائد المحتملة ، حيث أن تلك العوائد سيكون من المحتمل أن تكون غير ملموسة كما أنها لن تخضع للقياس الدقيق .

ومع ذلك فإذا ما كانت فجوة التوقعات قد تم إقفالها أو تخفيضها بوضوح ، فإنه يجب بذل بعض المحاولات لتقييم العوائد داخل دور محدد لوظيفة المراجعة . وقد كانت وجهة نظر **Humphrey** تتمثل في أن مدخل المراجعين للغش يجب أن يتغير ، حيث يتعين أن يتم تبرير التبرير التكاليف الإضافية فقط ، وإذا كانت العوائد كبيرة ومرتفعة للمجتمع من ثم يتعين قياس تلك العوائد ، ويمكن القول بأن الجانب الآخر للتكاليف والعوائد ينصب على أحتمال أن يتغير خلال الزمن بسبب التغير التكنولوجي بالإضافة إلى التغير في الاتجاهات الاجتماعية .

اتجاه التغير والأسباب الممكنة

Direction of Change and Possible Reasons

قد يكون من الصعوبة بمكان تقييم احتمال تغير المكونات العديدة لفجوة توقعات المراجعة خلال مرور الزمن ، على سبيل المثال إمكانية تحديد مدى احتمال تحسين الأداء المتوقع للمراجعين من خلال زيادة تأهيلهم أو استقلالهم عند الممارسة في ضوء إدخال معايير متشددة ومقاييس تنظيمية صارمة . ويفترض الشكل البياني السابق رقم (٥,٨) أن الواجبات والمسئوليات الحالية للمراجعين من المحتمل أن تتغير على الرغم من أنه قد يكون هناك شك فيما إذا كان سيتم التوسع فيها باستمرار .

وبينما يصبح دور المراجعة محدداً بشكل أكثر وضوحاً إلا أن بعض الواجبات والمسئوليات قد تبتعد بعيداً عن ذلك ، ومن المحتمل أيضاً أن يتم الحد من فجوة المعقولية حيث قد تضيق الفجوة كنتيجة للإدراك المتزايد الجمهور إلا أنه قد يتم التوسع فيها كنتيجة لوجود توقعات جديدة . على سبيل المثال إذا ما تم تحديد وتنظيم مكتب المراجعة وقام أصحاب المصالح **Stakeholders** بوضع فرض غير مقبول مثل أعتبار وظيفة المراجعة قابلة للاعتماد عليها تماماً .

بصفة عامة يمكن القول بأن أثر التصرفات التي تتم عن طريق المهنة والمنظمين على المكونات العديدة للفجوة قد يكون من الصعب بمكان تقييمها .

التوسع في واجبات المراجعين Expansion of Auditors Duties

قد يتم التوسع في الواجبات القائمة للمراجعين بسبب وجود ضغوط تنظيمية قانونية سواء من الحكومة أو من مهنة المحاسبة بالإضافة إلي ضغوط رسمية أخرى . ويتم الإشارة إلي تأثير المجتمع على الحكومة وعلى المهنة في النصف الأسفل من الشكل رقم (٥,٨) ، وقد تتضمن تلك الضغوط الرسمية ضغوط من الأكاديميين والممارسين الفرديين إلا أن أصحاب المصالح ذوي النفوذ القوي **Powerful stakeholders** يبحثون عن إجراءات علاجية إذا ما فشلت الحكومة والمهنة في الوفاء باحتياجاتهم وإشباعها . فإذا ما كان هناك هيئة تنظيمية

مستقلة كما تم التوصية بها عن طريق **Humphrey** ، فقد يفترض أن هناك تأثير على وضع حدود يكون لها تأثير على الواجبات القائمة للمراجع ، وفي نفس الوقت توجد إمكانية على أن الواجبات القائمة قد يتم عدم الاستمرار فيها أو على الأقل يتم تعديلها .

مرونة واجبات المراجعين Flexibility Of Auditor's Duties :

يتم تحديد الواجبات المتوقعة للمراجعين بشكل معقول في الشكل رقم (٥,٨) على أنها تتسم بالمرونة ويقترح أن تكون هناك ثلاثة أسباب ممكنة وراء ذلك هي :-

١- توضيح الدور الاجتماعي لوظيفة المراجعة

Clarification of the Societal Role of Audit Function

يبدو واضح أنه إذا كان من واجبات المراجع قد تم تحديدها بوضوح وأن دوره قد تم التوسع فيه ، فقد ينظر إليها على أنها معقولة رغماً عن أنها كانت غير معقولة في الماضي ، على سبيل المثال فإن المراجعين الخارجيين لا يقدمون تقريرهم في الوقت الحاضر إلي الأطراف المهتمة الخارجية من ذوي المصالح **External Stakeholders** حتى بعد نشر مقترحات **Cadbary and Hampel** من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية داخل الشركة ، على الرغم من أنهم قاموا بذلك إلي الجمهور الداخلي **Internal Audience** (إدارة الشركة) ، إن معظم الإدارة والمراجعين يعتبرون ذلك غير معقول الآن ، إلا أن المرء يمكن أن يتصور ويتخيل أن هناك وقت معين في المستقبل سيصبح ذلك ممارسة مقبولة .

٢- وجود وعي إدراك مجتمعي أكبر Greater Societal Awareness

قد يكون هناك بعض الشك عما إذا كانت التوقعات غير المعقولة ستميل إلي التناقص بمرور الزمن ، ومع ذلك فإن التعقيد المتزايد للمجتمع (والذي سينشأ أو

سيحدث عن طريق تصرفات الأطراف المؤثرة) قد يجعل فجوة المعقولية تتناقص ، في حين يصبح واضحاً للجمهور أن بعض من توقعاتهم قد لا تكون عملية . وقد يتضمن المثال على ذلك وجود توقع عن طريق الجمهور بأن الغش سواء كان جوهرياً أم غير جوهرياً يجب أن يتم اكتشافه والتقرير عنه عن طريق المراجع .

٣- التغير التكنولوجي Technological Change

ذلك التغير قد يكون هاماً حيث من المحتمل أن يؤثر على التكاليف ، على
ذلك التغير قد يكون هاماً حيث من المحتمل أن يؤثر على التكاليف ، على
سبيل المثال فعلى الرغم من أنه كما هو موضح في الشكل رقم (٥,٨) فقد اقترح أن التوقع غير المعقول سيفرض على المراجع التحقق من كل عملية من عمليات الشركة محل المراجعة . وقد تتيح التكنولوجيا الجديدة أن يحدث ذلك . فالأساليب المتقدمة ستمكن المراجع من وضع مقاييس وتعليمات لاختبار كافة العمليات ، إن الوصول المباشر والفوري لبيانات العمليات قد أًصبح واقعاً وحقيقة ، ونتيجة ذلك فقد يشير ذلك إلي أن المستحيل سابقاً قد أصبح ممكنا حالياً وأن العلاقة بين التكلفة والعائد قد تغيرت .

التوقعات المتوقعة للمجتمع Society's Changing Expectations

بغض النظر عن توقعات المجتمع للمراجعين فإن هناك اتجاهين ممكنين للتحرك لليمين وإلي اليسار حيث قد يكون هناك توقعات في المستقبل لم يتم دراستها رغماً عن ذلك ، لذلك يتعين التوسع في الشكل رقم (٥,٨) في ضوء تلك التوقعات المستقبلية للمجتمع .

٥.١٠. أسئلة وتطبيقات

- ٥,١٠,١ أسئلة للمراجعة

(١) حدد المؤسسات التي عرفت حقوق ومسئوليات المراجعين والدور الخاص الذي تلعبه .

(٢) (a) حدد لماذا قد يتم أو قد لا يتم تعيين الشخص كمراجع للشركة.

(b) حدد الأطراف التى تقوم بالآتى :-

(i) تعيين المراجع.

(ii) أستبعاد وأستبدال المراجع من منشأة المراجعة.

بالأضافة إلي تحديد الظروف التي خلالها يمكن لتلك الأطراف ممارسة حقوقها.

(٣) حدد البنود التي يتطلب قانون الشركات من المراجعين أن يضمنوها في تقريرهم للمساهمين .

(٤) حدد المعيار الرئيسي المطلوب من المراجعين عند آداء واجباتهم التي تم وضعها في ظل قضية **Kingston Cotton Mall** في عام ١٨٩٦ .

(٥) أشرح بأختصار :-

(i) غرض معايير المراجعه.

(ii) كيف تختلف معايير المراجعة عن ارشادات المراجعه وإيضاحاتها.

(٦) أشرح مسئوليات مديري الشركة ومراجعيها تجاه القوائم الماليه للشركة.

(٧) أشرح بأختصار ماالمقصود بفجوة توقعات وآداء المراجعة مع وصف هيكلها الأساسى .

(٨) علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-

a) نشأة فجوة توقعات المراجعة منذ الستينات .

b) نشأة فجوة المعقولية كأحد مكونات فجوة توقعات المراجعة بسبب أن كثير من الناس لم ينالوا قدر كاف من التعليم لفهم عملية المراجعة .

c) إن أثر نقص الكفاية الفنية لا يمكن يمييزه عن أثر نقص الاستقلالية عند المراجع .

d) إن وجود لجنة مراجعة تتكون من مديرين غير تنفيذيين سوف يضمن إن الإدارة التنفيذية تخضع لرقابة مستقلة فعالة .

- **٥.١.٠٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-**

(١) يتم تحديد حقوق وواجبات المراجعين عن طريق أربعة مؤسسات أساسية.

(٢) لم يتحدد معنى صورة صادقة وعادلة التي توفرها القوائم المالية عن طريق التشريع أو المحاكم.

(٣) هناك متطلبات إلزامية واختيارية لأداء عملية مراجعة القوائم المالية .

(٤) هناك عديد من المتطلبات التي يتعين الالتزام بها حتى يكون الشخص مراجعًا قانونيًا في المملكة المتحدة أو مصر أو الولايات المتحدة الأمريكية.

(٥) تقوم التنظيمات المهنية المحاسبية على إنشاء فئتين من منشآت المحاسبة العامة أحدهما لمراجعة الشركات العامة والأخرى لمراجعة الشركات غير العامة.

(٦) يجب أن يجري لكل منشأة محاسبة عامة فحصًا دوريًا لرقابة الجودة.

(٧) يجب أن تحجم منشأة المحاسبة عن أداء خدمات معينة عند مراجعة الشركات العامة.

(٨) انتقد متطلب الخبرة الذي تضمنته متطلبات شروط العضوية في مصر حتى يكون الشخص مقيدًا بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين.

(٩) تدخل المشرع المصري في تنظيم تعيين المراجعين وتحديد أتعابهم في شركات الأموال في حين لم يتدخل في الأشكال القانونية الأخرى للشركات.

(١٠) توجد بعض الاستثناء لتعيين مراقب الحسابات عن طريق الجمعية العامة.

(١١) بوجه عام ترتبط عملية تحديد أتعاب المراجع بالاستقلالية والحيادية.

(١٢) التزم كل من التشريع الإنجليزي والمصري بتطبيق مبدأين أساسيين لتحديد أتعاب مراقب الحسابات.

(١٣) حاول المشرع المصري إرساء شروط موضوعية وشكلية تحكم عزل المراجع واستبداله لتدعيم وتعزيز استقلاليته.

(١٤) كما أن على مراقب الحسابات واجبات ومسئوليات مهنية فإن له حقوق محددة تساعده على أداءه لواجباته.

(١٥) حددت قوانين الشركات الإنجليزية والمصرية الواجبات القانونية لمراقبي الحسابات كما ساهمت كثير من القضايا القانونية في تحديد كثير من تلك الواجبات.

(١٦) أشارت معايير وإرشادات المراجعة المهنية إلى الواجبات والمسئوليات التي يتعين على المراجعين الالتزام بها.

(١٧) تم إعطاء هيئة سوق المال عديد من السلطات لفرض متطلبات تحدد الواجبات الخاصة لمراقبي الحسابات.

(١٨) رغماً أن مسئولية إعداد القوائم المالية تقع بشكل أساسي على عاتق إدارة الشركة إلا أن الكثير من الجمهور ما زال يعتقد أن على المراجعين نفس تلك المسئولية القانونية.

□

الفصل السادس

نظره عامه على عملية المراجعة

ودليل أثبات المراجعة : تخصيص فريق العمل وتوثيق عملية المراجعة

Overview of the Audit Process and Audit Evidence: Staffing and Documenting an Audit

٦,١ إطار عام أداء عملية المراجعة .

٦,١,١ نظرة عامة على مراحل عملية المراجعة .

٦,١,٢ التمييز بين أهداف عملية المراجعة وأجراءاتها.

٦,٢ دليل أثبات المراجعة .

٦,٢,١ المتطلب العام .

٦,٢,٢ إجراءات المراجعة .

٦,٢,٣ العلاقة بين إجراءات الإلتزام وإجراءات التحقق الأساسية .

٦,٢,٤ العلاقة بين أختبارات التفاصيل وأختبارات العمليات وأختبارات الأرصده .

٦,٣ المصادر والانواع المختلفة لأدلة أثبات المراجعة .

٦,٤ توثيق عملية المراجعة .

٦,٤,١ تعريف وهدف وأهمية أوراق عمل المراجعة .

٦,٤,٢ شكل ومحتوى أوراق عمل المراجعة .

٦,٤,٣ أعداد أوراق عمل المراجعة .

٦,٥ أسئلة وتطبيقات .

٦.١ أطار عام أداء عملية المراجعة

The Framework of Audit Process

- ٦.١.١ نظرة عامة على عملية المراجعة Overview of the Audit Process

سبق التأكيد على أنه يجب على المراجعين تكوين رأى عما إذا كانت القوائم المالية لعملاء المراجعة توفر صورة صادقه و عادله عن المركز المالي للشركة وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية أم لا . ومن أجل تكوين ذلك الرآي يجب على المراجعين تجميع وتقييم إدله أثبات كافية وملائمه من خلال إداء عمليه المراجعة وعلى الرغم من أن عملية المراجعة تتسم بأنها نمطية و متماثله تماماً في كافة المراجعات المالية فأن عملاء المراجعة قد يختلفون بشكل مميز سواء من حيث الحجم أو الطبيعة أوالتعقيد . ومن أجل التأكد من أن عمليات المراجعة يتم إدائها بفعالية وكفاءه فأن المراجعين يتعين عليهم القيام بتخطيط وأداء تلك العملية بعناية. ويتضمن ذلك التأكيد أنه قد تم تعيين وتخصيص أعضاء فريق العمل على نحو كاف وتوثيق عملية المراجعة على نحو ملائم .

في هذا الجزء يتم توفير نظرة عامة على المراحل المختلفه لعملية المراجعة ، كما يتم أيضاً مناقشة الجوانب الإدارية الهامة لعملية المراجعة . وبوجه أكثر تحديداً سيتم فحص المتطلبات الخاصة بالمهارة والكفاية الفينة التي يجب أن يمتلكها المراجع بالإضافة إلى تحديد المسئوليات الرئيسية للمراجع عندما يتم إداء أحد جوانب عملية المراجعة عن طريق مراجعين آخرين أو خبراء متخصصين بالاضافة إلى تحديد أهمية قيام المراجعين بالتوجيه والإشراف على العمل المفوض إلى أعضاء فريق المراجعة . كما يتم أيضا دراسه أهمية وكيفية غرض ومحتوي وأعداد أوراق عمل عملية المراجعة

ومناقشة عملية فحص أوراق العمل . كما أنه من الاهمية بمكان الاشاره إلى اهمية تحديد مسئولية المراجعين عن سرية معلومات عملائهم .

يوضح الشكل رقم (٦,١) نموذج عملية المراجعة ذو الأربع مراحل (مرحلة قبول العميل ، مرحلة تخطيط المراجعة ، مرحلة الأختيار وأدلة الأثبات المراجعة، مرحلة التقييم والتقرير)

شكل إيضاحى رقم (٦٠١)

نموذج عملية المراجعة

المرحلة الأولى – قبول العميل Client Acceptance	
الهدف	تحديد كل من قبول العميل والقبول عن طريق العميل وأتخاذ قرار بشأن الحصول على عميل جديد أو أستمرار العلاقة مع العميل القائم بالإضافة إلى نوع ومقدار أعضاء فريق المراجعة المطلوبه .
الإجراءات	١- تقييم خلفية العميل والأسباب وراء المراجعة . ٢- تحديد العميل ما إذا كان المراجع قادراًَ على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية الخاصة بالعميل . ٣- تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين . ٤- الأتصال بالمراجع السابق . ٥- إعداد مقترح العميل . ٦- أختيار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة . ٧- الحصول على خطاب تعاقد .

المرحلة الثانية – تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit	
الهدف	تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجعة والتأكد من عدم وجود أى تحريف جوهرى فى القوائم المالية .
الإجراءات	١- إداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة وبيئتها متضمناً الرقابة الداخلية للمنشأة. ٢- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية .

	٣-تحديد الأهمية النسبية . ٤-إعداد مذكرة التخطيط وبرنامج المراجعة المتضمن أستجابة المراجع للمخاطر المحددة .

المرحلة الثالثة – الأختبار ودليل الإثبات Testing and Evidence	
الهدف	أختبارأدلة الإثبات المؤيدة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية.
الإجراءات	١- أختبارات الإلتزام بضوابط الرقابة . ٢- أختبارات التحقق الأساسية للعمليات . ٣- الإجراءات التحليلية . ٤- البحث عن الإلتزامات غير المسجلة .

المرحلة الرابعة – التقييم والتقرير	
الهدف	إتمام إجراءات المراجعة وإصدار رأى مراجعة .
الإجراءات	١- تقييم دليل إثبات الحوكمة . ٢- أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة . ٣- فحص القوائم المالية والتقارير الأخرى الجوهرية . ٤- أداء إجراءات الإتمام . ٥- إعداد أمور تستدعى الأنتباه من الشركاء . ٦- تقرير إلى مجلس الإدارة . ٧- إعداد تقرير المراجعة .

كما يتضح من الشكل البياني رقم (٦,١) أن عملية المراجعة تتضمن مجموعة من الخطوات المنطقية التفصيلية المحددة بشكل جيد . ومن الأهمية بمكان تحديد هدف وغرض كل خطوه وكيفية يتم إدائها عن طريق أستخدام إجراءات المراجعة الملائمة . من أجل أن يتم شرح العلاقة بين خطوات المراجعة وأهدافها والإجراءات المستخدمه لتحقيق تلك الاهداف يتعين الاشاره

إلـى الخطـوه الثالثـة مـن عمليـة المراجعـة – الخاصـة بأكتسـاب فهـم بالعميـل وأنشطته وصناعته والظروف المحيطة بها .

حيث يمكن أثارة وطرح عديد من الأسئلة هـى : مـاهو هدف تلك الخطـوه؟ ولماذا يتم إدائها ؟ . وعموماً يتم أداء تلك الخطـوه للتأكد مـن أن المراجع يتفهم الاحداث والعمليات بالإضـافة إلـى ممارسـات المنشـأه محل المراجعة التـي قد يكون لها أثر جوهري علـى قوائمها الماليـة . ويحتـاج المراجع إلـى ذلك الفهم لعديد من الاسباب :-

١- التأكد ممـا إذا كانـت هنـاك ظـروف تزيـد (أو تخفض) مـن أحتمـال وجود تحريفات في القوائم المالية .

٢- توفير خلفية عامة يمكن في ضوئها تقييم عملية جمع إدلـه الإثبات أثنـاء عملية المراجعة لتحديد مإذا كانت ذات مغري كما أنها تبدو صحيحة وملائمة .

ولتحديد كيف يتم تحقيق ذلك الهدف ؟ يمكن القول بـأن إجراءات المراجعة المستخدمة لأكتساب ذلك الفهم بالعميل يتعين أن تتضمن مايلي :-

(i) تجميع المعلومات من مدي واسع جداً من المصادر متضمنه على سبيل المثـال الانترنـت ، المجـلات التجاريـة الملائمـة ، القيـام بالاستفسـارات مـن أشـخاص ملائمـة ذات معرفـه بصـناعة العميـل والعمليـات التشـغيليه بالاضـافة للبيئة الاقتصادية والتشريعية والتنظيميةالتى يعمل خلال ذلك العميل .

(ii) ملاحظـة عمليـات وتسـهيلات ومواقـع العميـل ، بمعنـي زيـارة مواقـع العمل والقيام بجولات لمواقع ومقابلـة المسئولين الرئيسـيين (علـى سـبيل المثـال مدير التشغيل ، المدير المالي ، مدير التسويق ومدير المبيعات ومدير المبيعـات ومدير الأفراد) .

(iii) القيام بعمل استفسارات مع العاملين الملائمين . بمعني المناقشـة مـع العاملين الرئيسيين عن أمور مثل المركز التجـاري والمـالي للمنشـأه أثنـاء السنة

السابقة ، واى تغيرات هامة في سياسات وإجراءات الاعمال والمحاسبة أو الموارد البشرية التي طبقت أثناء السنة .

(vi) فحص إدلة المنشأه والمستندات القانونية واى مستندات أخري ، بمعني فحص المستندات القانونية للشركة وإدلة السياسات والإجراءات ، ومحاضر أجتماعات مجلس الإدارة واللجان الهامة بالإضافة إلى أي اتفاقيات تجارية هامة.

وتجدر الاشارة إلى أن فحص عملية المراجعة الموضحة في الشكل رقم (٦,٢) قد تم تصميمها لأعطاء وجهة نظر عامة لتلك العملية بهدف توفير موقف فكرى لإطار الخطوات الفردية المرتبطة بتلك العملية .

- ٦،١،٢ التمييز بين أهداف عملية المراجعة وإجراءاتها

Audit Objectives VS . Audit Procedures

قد يبدو وجود تشويش ملحوظ في مصطلحات أهداف المراجعة **Audit Objectives** ، وإجرءات المراجعة **Audit Procedures** ويبدو أن ذلك ينشأ من ثلاثة أسباب رئيسية هي :-

(i) الفشل في التفرقة بين أهداف المراجعة وإجراءات المراجعة .

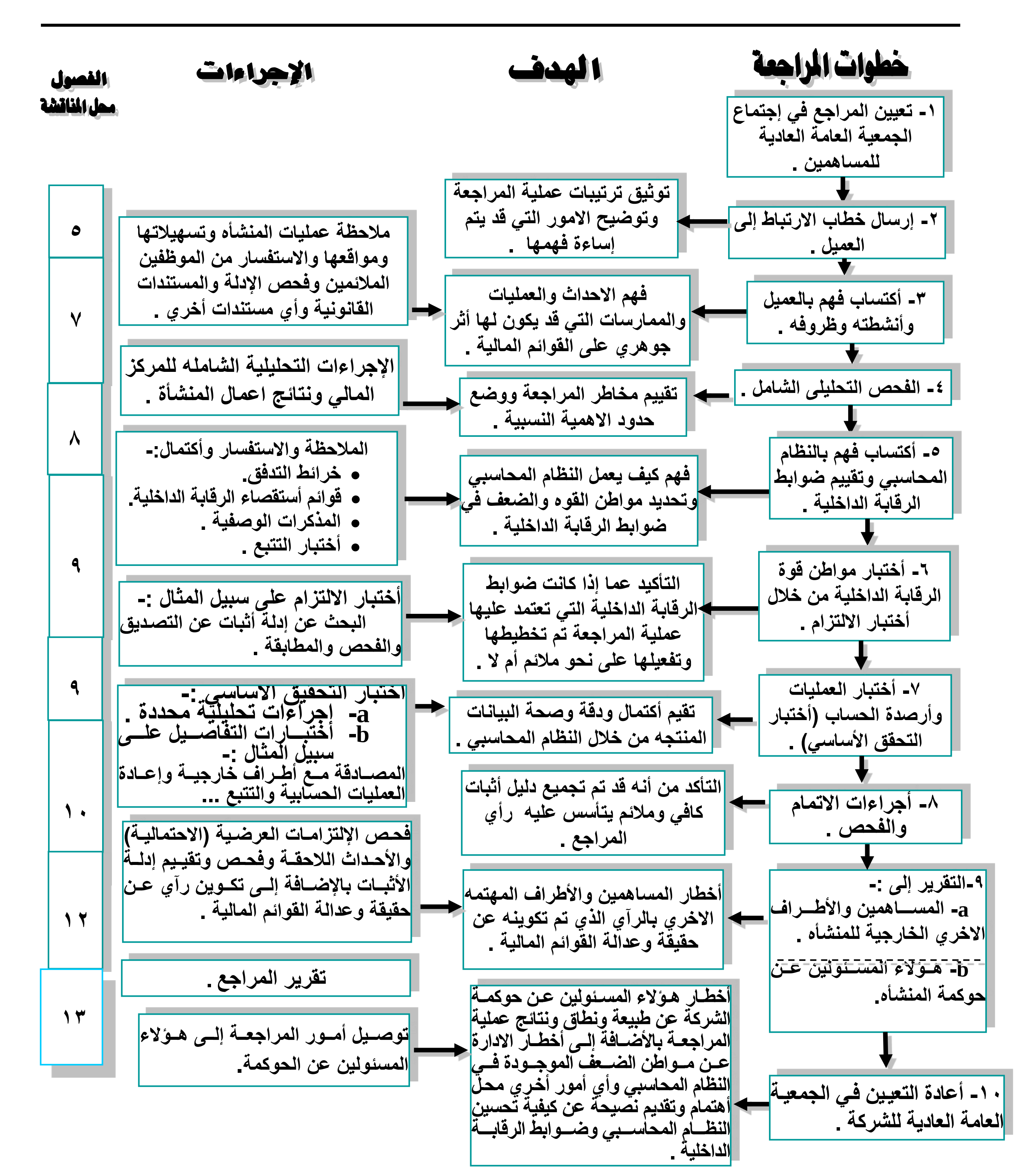
(ii) أستخدام مصطلحات مختلفة لتعنى نفس الشئ .

(iii) أستخدام مصطلح وحيد لهدف المراجعة فى ظل وجود مستويات منفصلة لتلك الأهداف .

شكل رقم (٦٠١)

ملخص أطارعملية المراجعة

Summary Of the Audit Process



(i) الفشل في التفرقة بين أهداف المراجعة وإجراءات المراجعة

توفر مصطلح أختبارات الالتزام **Compliance Tests** أو إجراءات الالتزام **Compliance Procedures** مثـالاً عـن السـبب الـذى يحـدث سـوء الفهـم بـين المصـطلحين . حيـث يشـير ذلـك المصـطلح إلـى إجـراءات المراجعـة **Audit Procedures** التي تستخدم للوفاء بإهداف التأكد مما إذا كـان موظفي المنشـأه قد التزامـوا بضـوابط الرقابـة الداخليـة المحـددة أم لا . أن إجـراءات المراجعـة التي تم تبنيها (على سبيل المثال الاستفسار) لن يتم قصرها على أختبار الالتزام . حيث تستخدم أيضـاً للوفـاء بأهداف المراجعـة الاخـري . ولـذلك فـأن مصـطلح أختبار الالتزام لـن يحـدد مجموعـة محـددة من إجـراءات المراجعـة ، فهـو يشـير إلى الهدف أوالغرض الذي يتم من أجله أستخدام تلك الإجراءات.

(ii) أستخدام مصطلحات مختلفة لتعنى نفس الشئ

قد يتم شرح سبب التشويش ذلك عن طريق الاشـارة إلـى أستخدام مـؤلفين مختلفـين لمصـطلحات إجـراءات المراجعـة وأختبـارات المراجعـة و أسـاليب المراجعة بشكل مترادف علـى اساس أنهـا تحمـل نفس المعنـي الـذي يشـير إلـى الطرق المستخدمه لتجميع أدلة الاثبات . ففى الحقيقة فـأن تلـك المصـطلحات يتم أستخدامها غالباً بشكل مترادف .

وبالمثل فأن هناك مؤلفين مختلفين يستخدمون مصـطلحات مختلفـة للاشـارة إلـى نفس إجـراء المراجعـة . علـى سـبيل المثـال فـأن **Anderson** (١٩٧٧) قـد أستخدام مصطلح التحقق المستندي **Vouching** للاشـارة إلـى فحص المسـتندات الاصـلية . فـي حين أن **Arenas & Loebcke** (١٩٩١) بالإضـافة إلـى مجلـس تطبيقات المراجعة فـي إيضـاح معـايير المراجعـة رقـم ٤٠٠ بعنـوان دليـل أثبـات المراجعـــة قـــد أعتمـــدوا علـــى تطبيـــق مصـــطلحات الفحـــص المســـتندى

على التوالي لنفس إجراءات المراجعة **Documentation and Inspection** (يتم دراسة إجراءات المراجعة المختلفة في القسم ٦,٤,٢) .

(iii) أستخدام مصطلح وحيد لهدف المراجعة – فى ظل مستويات مستقلة لتلك الاهداف

بغض النظر عن أستخدام مصطلح هدف المراجعة كما هو موضح في الشكل رقم (٦,٢) ، فأن هناك ثلاثة مستويات مختلفة لاهداف المراجعة يمكن التمييز بينها هى : (١) هدف المراجعة الشامل **Overall** ، (٢) أهداف المراجعة العامة **General Audit Objectives** بالإضافة إلى (٣) أهداف المراجعة الخاصة **Specified Audit Objectives** .

يمثل هدف المراجعة في الشئ محل فحص المراجع ، فهو الشئ الذي يحاول المراجع أن يكتشف عنه والغرض الذي من أجله يتم إداء إجراءات المراجعة. ولذلك فهو غالباً مايعتبر مفيداً لأغراض التعبير عن هدف المراجعة في المثال محل التساؤل .

فمن خلال أستقراء الشكل البياني رقم (٦,٢) يمكن تبين أنه عند المستوي الاعلي يوجد هدف المراجعة الشامل **Overall Audit Objective** والذى يتم عكسه في السؤال التالي : هل تعطي القوائم المالية صوره حقيقية وعادله عن الموقف المالي للمنشأه ونتائج أعمال من أرباح أو خسائر أم لا ؟ .

كما يلخص الشكل رقم (٦,٣) الخطوات والإجراءات التى سيتم أستخدامها للتوصل لأهداف المراجعة .

ومن أجل الاجابة على ذلك السؤال وبالتالى تحقيق هدف المراجعة الشامل فأن هناك عدة أسئله أضافية أكثر تفصيلاً يتطلب الامر طرحها والإجابة عليها على سبيل المثال هل يتمشى أعداد القوائم المالية مع المعايير المحاسبية ؟ . وهل يتم تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأه بفعالية خلال فترة التقرير ؟ . وهل القيمة الموضحة في القوائم المالية على سبيل المثال المبيعات أو حسابات

المدينين قد تم عرضها بعداله ؟ . أن تلك الاسئلة المرتبطه بالطبيعة العامة تعكس أهداف المراجعة العامة **General Audit Objectives** . ومن أجل تحقيق تلك الاهداف العامة يتطلب الامر طرح الكثير من الاسئلة الإضافية التي تعبر عن أهداف المراجعة الخاصة على سبيل المثال . ومن أجل تحقيق الاهداف العامة المرتبطة بالتأكد مما إذا كان قد تم تحديد وعرض المبيعات على نحو عادل في القوائم المالية فأن المراجع يحتاج أن يحدد عما إذا :-

- قد تم الترخيص بعمليات المبيعات على نحو ملائم أم لا .
- قد تم تسجيل عمليات المبيعات على نحو صحيح أم لا .
- قد تم تسجيل كافة عمليات المبيعات الصحيحة أم لا .
- قد تم تبويب عمليات المبيعات على نحو ملائم أم لا .
- قد تم تسجيل عمليات المبيعات بالقيمة الصحيحة أم لا .
- قد تم تبويب عمليات المبيعات على نحو ملائم أم لا .
- قد تم تسجيل عمليات المبيعات بالقيمة الصحيحة أم لا .
- قد تم تسجيل عمليات المبيعات في الفترة المحاسبية الصحيحة أم لا.

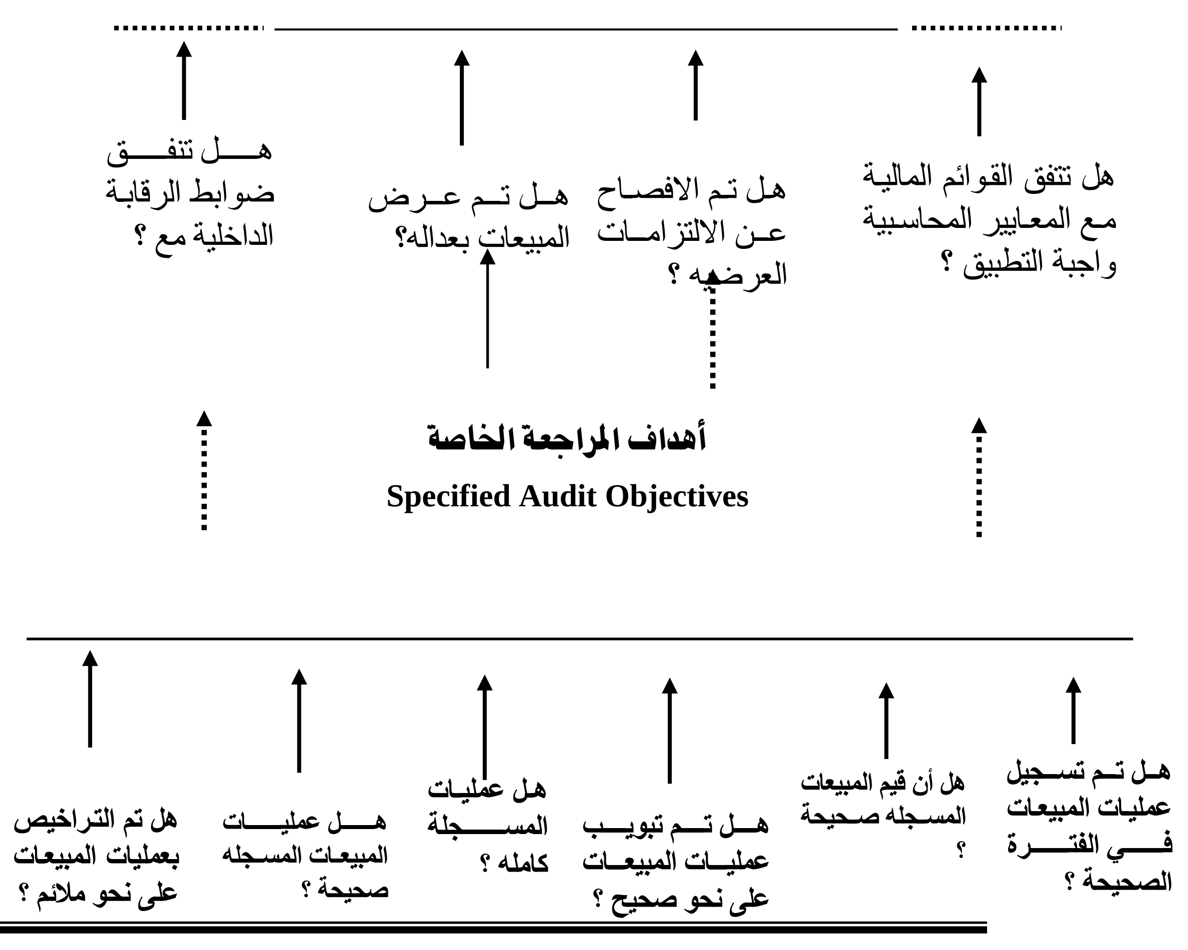
فلا شك كل عامل من تلك العوامل يشكل هدف مراجعة خاص .

شكل رقم (٦٠٢)

هدف المراجعة الشامل

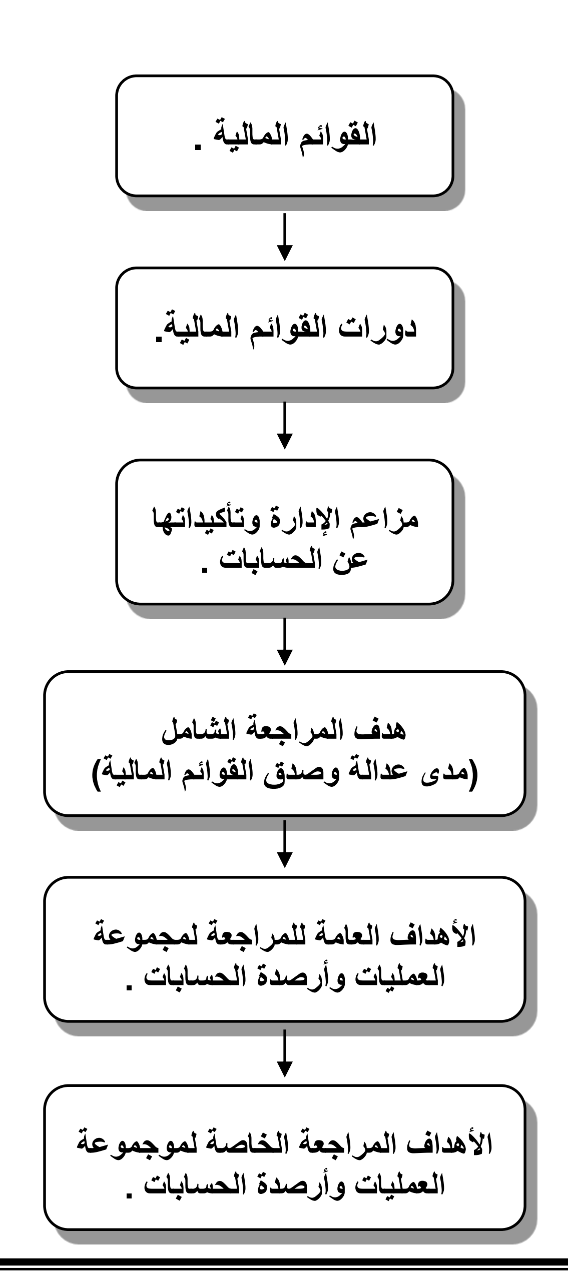
Overall Audit Objective

هل تعطي القوائم المالية صوره حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأه وعن أدائها المالي ؟



شكل رقم (٦.٣)

خطوات تحديد أهداف المراجعة



٦.٢ دليل أثبات المراجعة Audit Evidence

- ٦.٢.١ المتطلب العام General Requirement

عند إداء المراجعوان عملية المراجعة فأنهم يقومون بتجميع أدله أثبات مراجعة لأغراض الوفاء بأهداف المراجعة الخاصة **Specified Audit Objectives** ، ومن ثم يمكنهم تكوين أستنتاجاتهم عن أهداف المراجعة العامة **General Audit Objectives** المرتبطة . كما يتعين أن يقومون بالحصول على أدلة أثبات مراجعة كافية وملائمة لدعم رأيهم عما إذا كانت القوائم المالية توفر صورة حقيقية وعادلة عن الموقف والاداء المالي للشركة أم لا . وكما تم مناقشتة في الفصل الثالث - القسم رقم ٣,٤,٢,١ بعنوان مفهوم دليل أثبات المراجعة يتطلب أيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ بعنوان دليل أثبات المراجعة من المراجع أن يحصل على دليل أثبات مراجعة كافي وملائم حتى يكون قادراً على التوصل إلى أستنتاجات معقولة يتأسس عليها رأى المراجعة.

- ٦.٢.٢ إجراءات المراجعة Audit Procedures

تتمثل إجراءات المراجعة في الطرق المستخدمة لجمع أدلة أثبات المراجعة . وكما ذكر بعاليه فأن مصطلحات أختبارات المراجعة وأساليب المراجعة تستخدم غالباً بشكل متبادل أو مترادف مع إجراءات المراجعة . ويتم أستخدام مصطلحات مختلفة عن طريق مؤلفين مختلفين لنفس الاجراءات. يوضح الشكل البياني رقم (٦,٣) العلاقة بين المصطلحات المستخدمة لإجراءات المراجعة عن طريق مؤلفين مختلفين . وقد عرف مجلس تطبيقات المراجعة المصطلحات المستخدمة في إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ بعنوان دليل

أثبات المراجعة ومعيار المراجعة الدولية رقم ٥٠٠ بعنوان دليل أثبات المراجعة على النحو التالي :-

١– الفحص Inspection

يتكون الفحص **Inspection** من أختبار **Examining** السجلات والمستندات أو فحص الاصوال الملموسة . يوفر فحص السجلات والمستندات دليل أثبات على الدرجات المتباينة لأمكانية الاعتماد عليها بناء على طبيعته ومصدره وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية علي تشغيلها .

هناك ثلاثة مجموعات لدليل أثبات المراجعة المستندي **Documentary Audit Evidence** تم تحديدها في صورة درجات تنازلية لأمكانية الاعتماد عليها كدليل أثبات هي :-

a- مجموعة أدلة الأثبات التى يتم خلقها وتقديمها للمراجعين عن طريق أفراد من الطرف الثالث.

b- مجموعة أدلة الأثبات التى يتم خلقها عن طريق أفراد من الطرف الثالث ويتم الاحتفاظ بها عن طريق المنشأه .

c- مجموعة أدلة الأثبات التى يتم خلقها والاحتفاظ بها عن طريق المنشأه.

أما فحص **Inspection** الاصول الملموسة فهي توفر دليل أثبات قابل للاعتماد عليه يرتبط بوجود تلك الأصول ، إلا أنه ليس بالضرورة يؤكد ملكية أو صحة قيمة تلك الأصول.

٢– الملاحظة Observation

تتمثل الملاحظة فى التطلع إلى العملية أو الإجراء الذي يتم أدائه عن طريق الأخرين على سبيل المثال ملاحظة المراجعين عملية جرد المخزون

بمعرفة الأعضاء العاملين بالمنشأه أو ملاحظة إداء إجراءات الرقابة الداخلية، على وجه الخصوص تلك التي لا تترك أي مسار لعملية المراجعة .

شكل رقم (٦٠٣)

مصطلحات مختلفة لنفس إجراءات المراجعة

Anderson 1977	Arens & Loebcke 1991	SAS (500)& ISA 500
Enquiry الاستفسار	Enquiry الاستفسار	١- الاستفسار Enquiry
Confirmation المصادقة	Confirmation المصادقة	٢- المصادقة Confirmation
إعادة الإداء Reperformance	الدقة الميكانيكية Mechanical accuracy	٣- العملية الحسابية Computation
التحقق المستندي Vouching	الفحص المستندي Documentation	٤- الفحص Inspection
الفحص المادي (للاصول) Physical Examination	الفحص المادي Physical Examination	٥- الفحص Inspection
الفحص (للمستندات الأخري) Inspection	الملاحظة Observation	٦- الملاحظة Observation
الملاحظة (للانشطة) Observation	الملاحظة Observation	٧- الملاحظة Observation
تدقيق السجلات المحاسبية Scrutiny	الإجراءات التحليلية Analytical Procedures	٨- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures
التحليل (داخل المكونات) Analysis	الإجراءات التحليلية Analytical Procedures	٩- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

الاستفسار والمصادقة Enquiry and Confirmation

يتكون الاستفسار من البحث عن معلومات من أشخاص ذوي معرفة داخل أو خارج المنشأه . وقد تتراوح الاستفسارات من أستفسارات رسمية مكتوبه **Formal Written** يتم توجيهها إلى أفراد من الطرف الثالث أو أستفسارات شفوية غير رسمية **Informal Oral** يتم توجيهها إلى أشخاص داخل المنشأه . وقد توفر الاستجابات والردود على استفسارات المراجعين معلومات لم تكن لديهم سابقاً أو أدلة أثبات مراجعة مدعمة .

أما المصادقة **Confirmation** فهي تتكون من الاستجابة أو الرد على أستفسار معين على معلومات مدعمة يتم تضمينها في السجلات المحاسبية . على سبيل المثال قد يبحث المراجعون عن مصادقة مباشرة عن الديون أو حسابات المدينين عن طريق الأتصال بالمدينين والعملاء .

العملية الحسابية Computation

تتكون العملية الحسابية من أختبار الدقة الرياضية **Arithmetical Accuracy** للمستندات الاصلية والسجلات المحاسبية أو القيام بإداء عمليات حسابية مستقله .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تتكون الإجراءات التحليلية من تحليل العلاقات بين بنود البيانات المالية أو بين بنود البيانات المالية وغير المالية يتم اشتقاقها من نفس الفترة أو بين معلومات مالية قابلة للمقارنة تشتق من فترات مختلفة أو من منشآت مختلفة من أجل تحديد جوانب الاتساق والانماط المتنبأ بها أو التقلبات الجوهرية بالإضافة إلى تحديد العلاقات غير المتوقعة ونتائج فحص تلك العلاقات .

- ٦،٢،٣العلاقة بين إجراءات الالتزام وإجراءات التحقق الاساسية

Compliance vs. Substantive Procedures

من أجل تكوين رأي عما إذا كانت القوائم المالية محل المراجعة تعطي صورة حقيقية وعادلة عن المركز والإداء المالي للمنشأه أم لا فأن المراجع يحتاج إلى تحديد ما إذا كان كل مقدار وأفصاح في القوائم المالية قد تم عرضه بعدالة أم لا (بمعني لم يتم تحريفها مادياً) .

ويمكن للمراجعين تخفيض نطاق عملهم عند تحديد ما إذا كان كل مقدار أو أفصاح فى القوائم المالية قد تم عرضه بعدالة أم لا إذا ما أمكنهم التأكد بأنفسهم من أن عمليات و أعمال المنشأه محل المراجعة وعلى وجه التحديد نظامها المحاسبي تتضمن ضوابط رقابة داخلية يمكن الاعتماد عليها لمنع أو أكتشاف الاخطاء والمخالفات في البيانات المحاسبية . فاذا ماكانت تلك الضوابط الرقابية محل تفعيل وأنها تعمل بفعالية فأن المراجع يمكنه أن يتأكد على نحو معقول بأن البيانات المحاسبية التى تتخلل وتتدفق خلال النظام والتى تم عرضها في القوائم المالية تعتبر دقيقة ويمكن الاعتماد عليها .

وهكذا فأن عملية المراجعة تتضمن الخطوات الثلاثة المميزة التالية :-

(i) فحص النظام المحاسبي A Review of the Accounting System

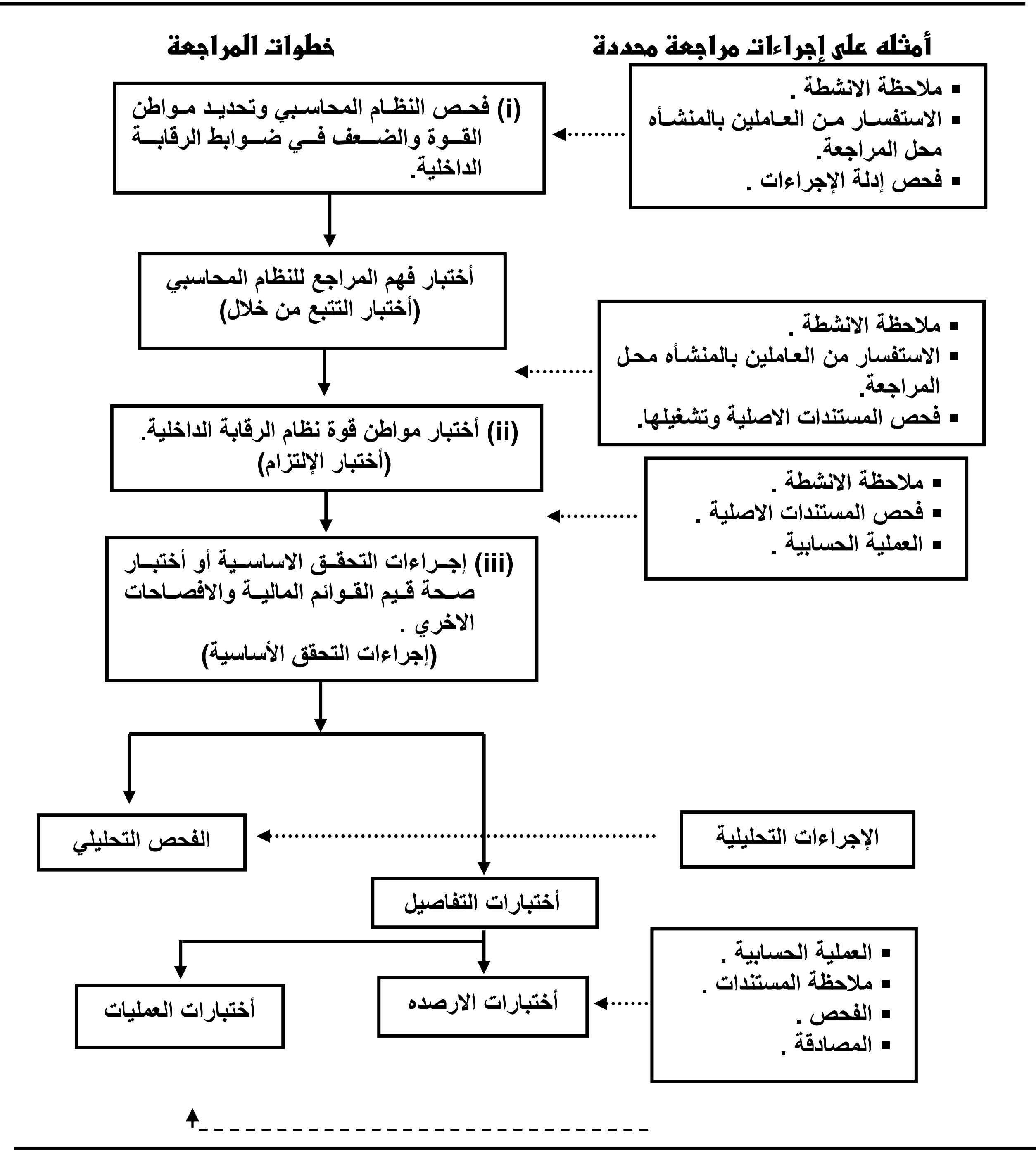
يوضح الشكل رقم **(i)**(٦،٤) أن ذلك الفحص يسعي لتحقيق هدفين رئيسين هما:-

(a)تمكين المراجع من فهم كيف يقوم النظام المحاسبي بتشغيل البيانات.

(b)المحاسبية،وكيف تتحول البيانات إلى معلومات يتم عرضها في

شكل رقم (٦،٤)

العلاقة بين اجراءات الالتزام



(d)تحديد مواطن قوة وضعف النظام . بمعني ضوابط الرقابة الداخلية التى إذا ما تم تشغيلها على نحو ملائم يمكن أن يتم الاعتماد عليها فى منع أو أكتشاف الاخطاء أو المخالفات في البيانات المحاسبية (مواطن القوة) ، وكذلك ضوابط الرقابة الداخلية التي تعتبر مطلوبه إلا أنها قد تكون غائبه أو غير فعاله (مواطن الضعف) .

من أجل التأكد من أن للمراجع فهم صحيح بالنظام المحاسبي وضوابط الرقابة الداخلية يتم إداء أختبار التتبع **Walk Through Test** خلال مسار المراجعة . ويتكون ذلك الاختبار من أتباع واحد أو أثنين من العمليات من خلال كامل النظام المحاسبي أى من بداية التسجيل المبدئى لها في المستندات الاصلية حتى يتم تضمينها فى النهاية في القوائم المالية .

(ii) أختبار مواطن قوة الرقابة الداخلية

Testing Internal Control Strengths

يوضح الشكل رقم **(ii)**(٦،٤) كما ذكر بعاليه أنه أثناء الفحص المبدئي للنظام المحاسبي يقوم المراجع بتحديد مواطن قوة الرقابة الداخلية ، وتلك الضوابط الرقابية إذا تم تشغيلها بفعالية فانها سوف تساعد على التأكد من أن البيانات التي تخللت النظام المحاسبي تعتبر كاملة وصحيحة ودقيقه بالنسبة لقيمتها وتبويب حساباتها وفترة تقريرها . ومع ذلك فقبل أن يستطيع المراجع أن يعتمد على تلك الضوابط الرقابية لحماية سلامة البيانات المحاسبية فأنها يجب أن يتم إختبارها لتحديد من أنها تعمل في الواقع بفعالية . وأنه قد تم الإلتزام بها خلال فترة التقرير . يتم الإشارة إلى تلك الإختبارات بتعبير إجراءات الإلتزام **Compliance Procedures** (أو أختبارات الرقابة**Tests of Control**) فهي تمثل الأختبارات أو الإجراءات التي يتم أدائها من أجل التأكد مما إذا كانت

ضوابط الرقابة الداخلية التي على أساسها يخطط المراجع أن يعتمد عليها قد تم الإلتزام بها عن طريق الأفراد العاملين داخل المنشأه محل التقرير .

(iii) أختبار القيم والافصاحات الأخري داخل القوائم المالية

Testing the Financial Statement Amounts and other Disclosures

يوضح الشكل البياني رقم **(iii)**٦،٤ أنه يتعين على المراجع أن يكون ويعبر عن رأيه عن حقيقة وعدالة القوائم المالية وليس على ضوابط الرقابة الداخلية .ولذلك فعلى الرغم من مدى الفعالية التي يمكن أن تظهر بها ضوابط الرقابة الداخلية فيجب أن يتم دائماً تحديد مدي أختبارات التحقق الاساسية أو أختبار جوهر المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية . تلك الاختبارات عادة يشار إليها بإجراء التحقق الأساسية **Substantive Procedures** .

أن العلاقة بين نتائج إجراءات الالتزام (أو الاختيار) وإجراءات التحقق الاساسية يتم عكسها في إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ بعنوان دليل أثبات المراجعة **Audit Evidence** الفقرة ١٤ على النحو التالي :-

" عندما توفر أختبارات الرقابة دليل أثبات مقنع عن فعالية النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية فأن مدي إجراءات التحقق الاساسية الملائمة قد يتم تخفيضها غير أنه لا يمكن إلغائها كليه " .

- ٦-٢-٤ العلاقة بين أختبارات التفاصيل وأختبارات العمليات وأختبارات الارصده

Test of Details ،Tests of Transactions and Tests of Balances

تقع إجراءات التحقق الاساسية داخل مجموعتين واسعتين هما :-

(i) الإجراءات التحليلية . (ii) أختبارات التفاصيل .

(i) الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تهدف تلك الإجراءات إلى تحليل العلاقات ذات المغزي بين البيانات المحاسبية (وأيضاً بين البيانات المالية وغير المالية) من أجل تحديد معقولية القيم فى القوائم المالية . على سبيل المثال فأن العلاقة بين متوسط الديون ومتوسط معدلات القائدة يمكن أن تستخدم لتوفير تقدير مصروف الفائدة الخاص بالمنشأه . فإذا بناء على ذلك التقدير ظهر مصروف الفائدة معقولاً قد يشير إلى نطاق أختبارات المراجعة الذى يتم أدائه لإجراءات التحقق الاساسى من ذلك الرصيد . ومع ذلك فاذا ما كان هناك أختلاف واضح بين القيمة المقدره والقيمة المحددة بالميزانية العمومية فأن ذلك الاختلاف سوف يتطلب أن يتم فحصه .

(ii) أختبارات التفاصيل Test of Details

هناك مجموعتين فرعيتين من أختبارات التفاصيل يمكن التمييز بينهما هما أختبارات العمليات وأختبارات الأرصده :-

(١) أختبارات العمليات Test of Transactions

هي أختبارات أو إجراءات مراجعة يتم تطبيقها على العمليات أو بالاحري على المستندات الاصلية التي توفر دليل أثبات لتلك العمليات . يستخدم أختبار العمليات عادة للتحقق الاساسى من أرصدة حساب الإيراد والمصروف في قائمة الأرباح والخسارة (قائمة الدخل) . ومع ذلك فقد يستخدم ايضاً للتحقق الاساسى (بشكل غير مباشر) من أرصده حسابات الميزانية العمومية . وتفسير ذلك يشير إلى أنه إذا كان الرصيد الافتتاحي لأحد الحسابات المحددة بالميزانية العمومية يعتبر دقيقاً (على أساس أنه قد التحقق الاساسى منه عن طريق عملية مراجعة السنة السابقة) وإذا كانت كافة العمليات المؤثرة على ذلك الحساب أثناء فترة التقرير تعتبر كاملة ودقيقة وصحيحة من ثم يجب أن يكون الرصيد الموضح في الميزانية العمومية الختامية صحيحاً .

(٢)**أختبارات الأرصدة Tests of Balances**

هي أختبارت أو أجراءات المراجعة التي بدلاً من أن تختبر العمليات التي تكون الأرصدة المحددة فى القوائم المالية فأنها تقوم بأختبار أكتمال ودقة وصحة الارصدة ذاتها على نحو مباشر . وكمثال على ذلك إجراء مصادقة المدينين حيث يكتب المراجع إلى أحد مديني المنشأه يطلب منهم أن يصادقوا على رصيد الحساب المستحق مع عميل المراجعة .

وبالارتباط باختبارات العمليات فمن الاهمية بمكان الذكر بأن المستندات الاصلية المستخدمة فى أختبار التحقق الاساسى من أكتمال ودقة وصحة العمليات قد تسخدم أيضاً لأختبارات الالتزام .

٦.٣ المصادر والأنواع المختلفة لإدلة أثبات المراجعة

Different Sources and Types of Audit Evidence

سبق الذكر في الفصل الثالث أن المراجعون بوجه عام يفحصون جزء فقط من دليل الاثبات المتاح لهم . حيث قد يختارون دليل أثبات من مصادر مختلفة وأنواع مختلفة . ويعتمد تحديد أي أدله الاثبات المقرر جمعها على عدد من العوامل على وجه الخصوص الملائمه وأمكانية الاعتماد والاتاحة والتوقيت المناسب والتكلفة .

ملائمة دليل الاثبات Relevance of Evidence

تشير الملائمة إلى مناسبة دليل الاثبات للوفاء بهدف معين يحاول المراجع أن يحققه . على سبيل المثال فأن الملاحظة تعتبر إجراء مفيد للتحقق من هدف الوجود ، إلا أنها ليست كذلك بالنسبة لهدف ملكية المخزون . ومن أجل تحقيق هدف الملكية فأن مستندات الشراء الملائمة يتطلب التحقق منها للوفاء بذلك الهدف.

ويجب تحديد المناسبة فقط فى ضوء أهداف المراجعة المحددة . حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف المراجعة ولا تتناسب مع هدف آخر لها . فعندما يقوم المراجع بها فأن الهدف يتمثل فى الوجود وعموماً فأن معظم أدلة الأثبات تتناسب مع أكثر من هدف من أهداف المراجعة وليس مع كافة أهداف المراجعة .

أمكانية الاعتماد على دليل الاثبات Reliability of Evidence

تشير أمكانية الأعتماد إلى مقدار الثقة التى تكون لدى المراجع بأن دليل الأثبات يعكس حقائق الامر محل الفحص وعادة مايتم أستخدام مصطلح صلاحية **Competence** أدلة الأثبات كمرادف لأمكانية الأعتماد عليها . على سبيل المثال فأن المراجع يمكن أن يكون لديه ثقه أكبر في التأكدات المرتبطة بإجراء مطابقات البنك التي يقوم بها شخصياً مقارنه بالتأكدات التى يحصل عليها من موظفي العميل المرتبطة بمطابقات حسابات بنك المنشأه مع أرصدة حسابات البنك . وبالمثل فقد أشار إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ بعنوان دليل أثبات المراجعة إلى مايلى :-

" أن دليل الأثبات الذي يكون في صوره مستندات وأقرارات مكتوبة يعتبر أكثر أمكانية للاعتماد عليه مقارنه بالإقرارات الشفوية . كما تعتبر المستندات الاصلية أكثر أمكانية للاعتماد عليها مقارنة بالنسخ الفوتوغرافيه أو صور التلكسات والفاكسميل "

تعبر الصلاحية أو الجدارة عن الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق أن يوثق بها . إذا اعتبرت الأدلة على أنها على درجة عالية من الصلاحية ، ستساعد المراجع على الاقتناع بعدالة القوائم المالية . ومثلاً ، إذا قام المراجع بجرد المخزون سيكون الدليل ذو صلاحية أكبر مما لو قامت الإدارة بتقديم الأعداد للمراجع .

وتتعلق صلاحية وجدارة الأدلة فقط بإجراءات المراجعة التي يتم اختيارها. ولا يمكن تحسين الصلاحية عن طريق اختيار حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع . ويمكن فقط أن تتحسن عن طريق اختيار إجراءات المراجعة التي تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة الخمس التالية لصلاحية الأدلة.

استقلال المصدر

يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المنشأة . فالأدلة الخارجية التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك ، المحامين أو العملاء تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات التي يتم التوصل إليها من خلال الاستفسار من العميل . وعلى نحو مشابه ، يمكن الاعتماد بدرجة أكبر على المستندات التي ترد من خارج الشركة محل المراجعة عن تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل الشركة فقط ، ويتمثل النوع الأول في بوالص التأمين ، بينما يتمثل النوع الثاني في طلب الشراء .

فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل

عندما تكون الرقابة الداخلية للعميل فعالة ، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة . ومثلاً ، إذا كانت الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم بالفعالية ، يمكن أن يتوافر لدى المراجع درجة أكبر من الاعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها في حالة عدم ملائمة الرقابة .

المعرفة المباشرة للمراجع

تكون الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة من خلال الفحص الفعلي ،

الملاحظة العمليات الحسابية ، التدقيق أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر . ومثلاً ، إذا قام المراجع بحساب نسبة هامش المساهمة إلي المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة في الفترات السابقة ، سيكون ذلك مدعاة للإعتماد بأكثر من اعتماد المراجع على العمليات الحسابية التي يقوم بها مراقب النفقات بالشركة محل المراجعة .

درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات

على الرغم من أن مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايداً ، إلا أن الأدلة تكون قابلة للاعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك. ولهذا السبب ، تعد الاتصالات مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات التي يتم الحصول عليها من أشخاص لديهم دراية بمجال الأعمال . وأيضاً قد لا يتم الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه مباشرة إذا لم تكن لديه القدرة والتأهيل على تقييم هذه الأدلة . فمثلاً ، لن يقدم جرد مخزون من الماس يتم بواسطة مراجع لم يتم تدريبه على تمييز الماس من الزجاج كدليل اثبات يعتمد عليه عن وجود الماس .

درجة الموضوعية

يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلي رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها ، وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية: المصادقات من المدينين والبنوك ، الجرد الفعلي للأسهم والنقدية ، والجمع لقائمة الدائنين للتحقق من مدى إتفاقها مع رصيد الأستاذ العام . وتشمل الأدلة التي يتم التوصل لحكم شخصي بشأنها في الأمثلة التالية : خطاب مكتوب من محامي العميل يناقش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل ، ملاحظة العناصر التي تم تكهينها خلال الفحص الفعلي للمخزون ، والاستفسارات الموجهة إلي مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الجزء الثابت في رصيد المدينين . ويجب أن يتوافر في الشخص الذي يقدم

هذه الصورة من الأدلة التأهيل المناسب ، وهو ما يجب على المراجع أن يأخده في الاعتبار عند تقييم الأدلة .

مدي أتاحة دليل الأثبات Availability of Evidence

تشير الإتاحة إلى مدي السهوله التي يمكن للمراجع من خلالها الحصول على دليل الأثبات . على سبيل المثال فأن المراجع قد يقترب بسهوله من السجلات المحاسبية للعميل متضمناً أرصدة حسابات المدينين الفردية . ويتسم دليل الأثبات المتعلقة بالأرصدة التي يتم الحصول عليها عن طريق المصادقات مع الأشخاص المرتبطه بأنه متاح الحصول عليه بسهولة بالغة .

التوقيت المناسب لدليل الأثبات Timeliness of Evidence

يشير التوقيت إلى مدي السرعة التي يمكن في ضوئها الحصول على دليل أثبات. على سبيل المثال فأن المراجع قد يكون على دراية بأن مقدار الالتزام الاحتمالى الناشئ من وجود نزاع ضريبي سوف يتم تحديده عندما يتم معرفة الموقف المرتبط من السلطه الضريبية الملائمة .

ومع ذلك فإذا ما تم تأجيل القضية لبضعة أشهر فقد يقرر المراجع أن يضيع ذلك الدليل . وإذا ما تعين أن تكون القوائم المالية المراجعة مفيده للاطراف الخارجية المهتمه بالمنشأه محل التقرير فأنه يجب أن يتم جعلها متاحة حتى تكون عملية المراجعة كاملة كما يجب أن يتم توفيرها في توقيت مناسب .

ويمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التى تم فيها جمع الأدلة أو فى الفترة التى تغطيها المراجعة . وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها فى تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان ، وعلى سبيل المثال سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية فى تاريخ إعداد الميزانية أكثر أقناعاً عن أتمام الجرد بعد مضى شهرين على أعداد الميزانية. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل ستكون الأدلة أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينه من

الفترة المحاسبية بالكامل التى يتم المراجعة عنها وليس من أحد إجزاء هذه الفترة . ومثلاً سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب تلك العينة لستة أشهر فقط .

تكلفة دليل الأثبات Cost of Evidence

يكون لدي المراجع بوجه عام أختيار لدليل الأثبات الذي قد يستخدمه لتحديد ما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية قد تم الإلتزام بها أم لا . أو أن قيم القوائم المالية قد تم عرضها بعداله أم لا ويتم ذلك فى ضوء التحقق من أن تكلفة الحصول على دليل أثبات معين تزيد عن العائد المنتظر الحصول عليه .

وعموماً عند إتخاذ قرار بشأن الأدلة فى عملية مراجعة معينة ، يجب أن يؤخذ فى الأعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها ويعد نادراً أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات . ويجب تحديد مدى الإقناع من تكلفة كافة البدائل قبل إختبار النوع أو الأنواع الأفضل . ويتمثل هدف المراجع فى الحصول على حجم أدلة فى توقيت ملائم ويمكن الأعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التى يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنه .

أن فحص تلك العوامل المشار إليها بعالية قد تشير إلى أنه مع أستثناء عامل الملائمة فأن تلك العوامل تتأثر جميعها بالمصدر الذي من خلاله يتم الحصول على دليل الأثبات . وكما يتضح من الشكل رقم ٦,٥ فأن دليل أثبات المراجعة قد يتم الحصول عليه من ثلاثة مصادر هي :-

(i) معرفة شخصية مباشرة .

(ii)مصادر خارجية للعميل .

(iii) مصادر داخلية للعميل .

أن دليل الأثبات الذي يتم الحصول عليه عن طريق المعرفة الشخصية المباشرة يتميز بأنه أكثر قابلية للاعتماد عليه ، فهو يتسم بأنه متاح الحصول

عليه بسهوله بصفة عامة وفى توقيت زمني ملائم ، غير أنه قد يتسم بأنه مكلف جداً عند الحصول عليه . وفي الجهه الأخري فأن دليل الأثبات الذي يتم الحصول عليه من مصادر داخلية للعميل يتسم بأنه أقل قابلية للاعتماد عليه إلا أنه بصفه عامه يمكن آتاحته بسهوله على أساس زمني ملائم كما يتم الحصول عليه عند أقل تكلفة . أما دليل الاثبات المشتق من مصادر خارجية عن العميل فأنه يتسم بأمكانية الاعتماد كما أنه غير مكلف نسبياً فضلاً عن انه متاح الحصول عليه بسهوله أقل عن طريق عن أمكانية أتاحته فى التوقيت الزمني الملائم مقارنة بدليل الإثبات الذى يتم الحصول عليه عن طريق المصدرين الأخرين (ينظر الشكل البياني رقم ٦,٥) .

يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ بعنوان دليل أثبات المراجعة بالإضافة للمعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٠٠ من المراجعين أن يحصلوا على دليل أثبات كافي وملائم للتوصل إلى أستنتاجات معقوله على ضوئها يتأسس رأي المراجعة . كما أشارا أيضاً إلى أن مقدار دليل الإثبات الذى يعد كافياً وملائماً فى أى موقف خالص يتأثر بعدد من العوامل لعل إبرازها مايلي :-

(١) تقييم طبيعة ودرجة مخاطر التحريف عند كل من مستوي القوائم المالية أو عند مستوى رصيد الحساب أو مستوي مجموعة العمليات .

(٢) طبيعة النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية متضمنه بيئة الرقابة .

(٣) الأهمية النسبية للبند محل الفحص .

(٤) الخبرة المكتسبه أثناء المراجعات السابقة ومعرفه المراجعين بأعمال وصناعة العميل .

(٥) النتائج المشتقه من إجراءات المراجعة ومن أي عمل مراجعة تم تنفيذه في مسار إعداد القوائم المالية متضمناً المؤشرات على وجود الغش والخطأ.

(٦) مصدر وأمكانية الأعتماد على المعلومات المتاحة .

وبغض النظر عن أن تلك العوامل المشار إليها بعالية (بالإضافة للعوامل المماثله الأخري) تؤثر على تحديد ما هي القيم التي تشير إلى أن دليل الأثبات كافي وملائم في حالات خاصة لأي مجموعة من الظروف يتعين الموازنه بين مقدار أدلة الأثبات المطلوبه (كفايتها) وملائمها وأمكانية الاعتماد عليها (مناسبتها) .

فكلما زادت ملائمة وأمكانية الاعتماد على دليل الأثبات كلما أنخفض ماهو مطلوب لتمكين المراجع من تكوين الرآي عن حقيقة وعدالة القوائم المالية. يتم عرض تلك الموازنة بياياً في الشكل رقم (٦،٦) . أن كافه النقاط في المنحي تمثل توليفات لكمية وجوده دليل الأثبات الذي يفي بمتطلبات الكفاية والملائمة لإيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ . وسوف تتأثرالتوليفه الخاصة التي يختارها المراجع عن طريق دراسة عدة عوامل على سبيل المثال الأتاحة، التوقيت المناسب وتكلفة دليل الأثبات . وسوف يبحث المراجع عن التوليفه التي ستوفر مقدار كافي لدليل الأثبات الذى يمكن الأعتماد عليه ومدى ملائمته للهدف محل الفحص داخل وقت معقول وعند أقل إجمالي تكلفة ممكنه.

شكل رقم (٦،٥)

مصادر أدلة الأثبات

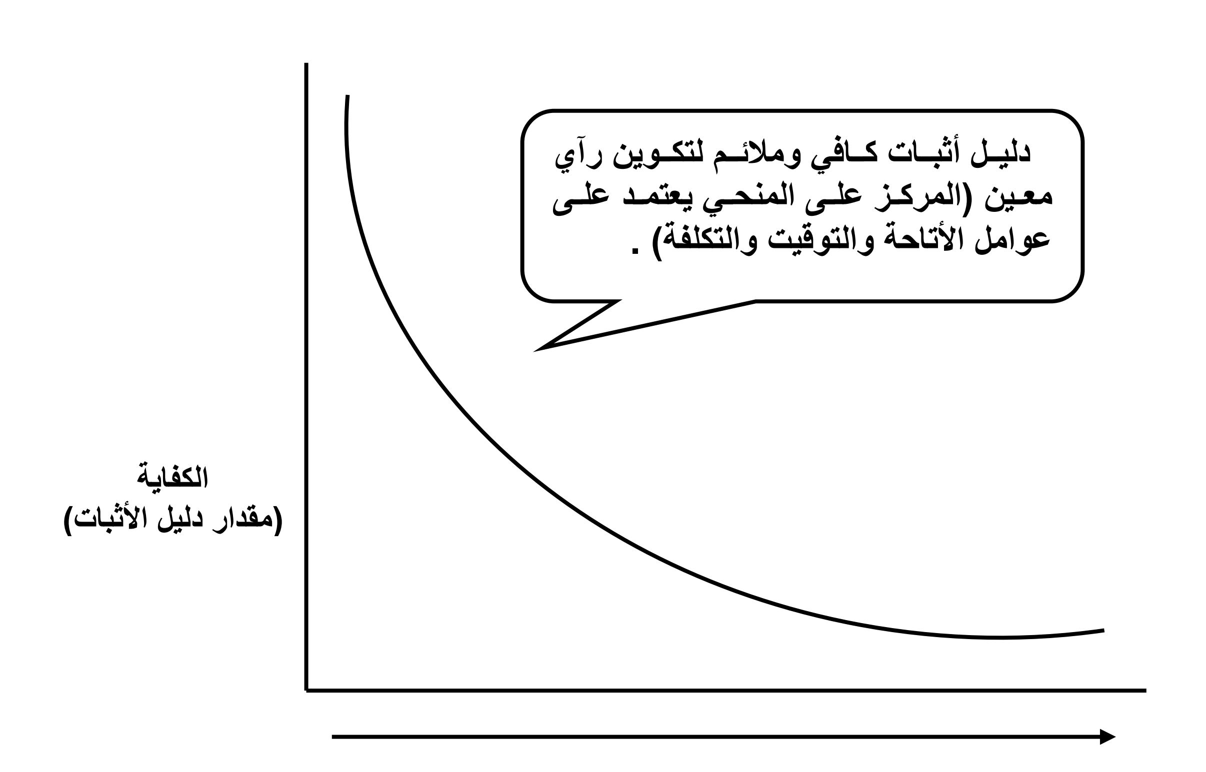
	معرفة شخصية مباشرة	خارجية عن العميل	داخلية للعميل
أمثله	▪ الملاحظة ▪ العملية الحسابية.	▪ المصادقة من أفراد الطرف الثالث. ▪ مستندات(على سبيل الفواتير) من أفراد الطرف الثالث.	▪ سجلات محاسبية. ▪ الاستجابات إلى الأستفسارات عن طريق موظفي منشأه العميل .

خصائص دليل الإثبات

أمكانية الأعتماد	مستوي مرتفع عن أمكانية الاعتماد	مرتفع إلى مستوي متوسط لأمكانية الأعتماد	مستوي منخفض لأمكانية الاعتماد
الاتاحة	متاحة بسهوله	متاحة بسهوله أقل	متاحة بسهوله
التوقيت الملائم	متاحة على أساس توقيت مناسب	قد لاتكون متاحة على أساس توقيت مناسب	متاحة على أساس توقيت مناسب
التكلفة	تكلفة مرتفعة	مرتفعة إلى تكلفة متوسطه	تكلفة منخفضه

شكل رقم (٦،٦)

الموازنة بين دليل الاثبات الكافي والملائم



تخصيص فريق العمل على عملية المراجعة Staffing an Audit

بعد مناقشة مغزي وبعض الجوانب الهامه لدليل أثبات المراجعة يتطلب الامر دراسة من الذي يقوم بجمع أدلة أثبات بالفعل . فعلي الرغم من أن المراجع هو الشخص المسئول عن عملية المراجعة فأن فريق أعضاء المراجعة (والذين يتباين عددهم من واحد إلى ثلاثة ليصل إلى حوالى ٢٠ شخصاً أعتماداً على حجم وتعقيد والظروف الخاصة بعملية المراجعة) عادة ما يقوم بجمع دليل أثبات المراجعة .

عند دراسة فريق المراجعة يتطلب الامر التمييز بين ثلاثة مجموعات من أعضاء فريق المراجعة على النحو التالي :-

(i) المراجع (أو شريك أرتباط المراجعة) The Auditor

وهو يمثل الشخص الذي يكون مسئولاً عن عملية المراجعة والذي يوقع على تقرير المراجعة .

(ii) أعضاء فريق المراجعة Audit Staff

هم أعضاء الفريق المهني الذين يتم تعيينهم عن طريق منشأه المراجعة الذين يساعدون في إداء عملية المراجعة . ويتراوح هؤلاء الاعضاء مابين محاسبين تحت التمرين – وهم أفراد حديثي الدخول في المنشأه - إلى مديرين مراجعة ذو خبره مرتفعة بعمليات المراجعة .

(iii) مراجعون أخرون وخبراء Other Auditors and Experts

هم المراجعين والخبراء من خارج منشأه المراجعة والذين قد يتم أستخدامهم عن طريق شريك أرتباط المراجعة لإداء جانب معين من عملية المراجعة . ومن أجل أن يتم إداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءه فمن الضروري أن :-

(i) يتم تخصيص فريق عمل المراجعة بشكل كافي عن طريق أفراد يمتلكون المهارات والكفاية الفنية للمهام التي يتعين أدائها .

(ii) أي عمل مخصص لأعضاء فريق المراجعة يتم توجيهه والأشراف عليه وفحصه على نحو ملائم .

(i) المتطلبات المرتبطه بالمهارات والكفاية الفنية

Requirements with Respect to Skills and Competence

من أجل أداء عملية المراجعة طبقاً للمعيار المتوقع فأن فريق المراجعة والأعضاء الذين يكونون ذلك الفريق يجب أن يمتلكوا المهارات والكفاية الفنية الضرورية . يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة أن تتأكد منشأه المراجعة من أن لديها شركاء أرتباط مراجعة وأعضاء فريق مراجعة كافيين وذو كفاية فنية ضرورية للوفاء بإحتياجاتها . علاوة على ذلك فقبل قبول الأرتباط بعملية المراجعة وتخصيص أعضاء فريق المراجعة يتعين على منشآت المراجعة أن تتأكد من وجود فريق مراجعة ذو كفاية للاضطلاع بالعمل المرتبط . وذلك لا يعني ان شركاء المراجعة وأعضاء فريق المراجعة يجب أن يملكوا كافة المهارات والكفاية الفنية المطلوبه لكافة عمليات المراجعة ولاسيما أذا ما كانت تتطلب طبيعة متخصصة وفنية مرتفعة للغاية .

وعلى ذلك عندما لايوجد مدى منشأه المراجعة مهارات خاصة أو كفاية فنية مطلوبه لأتمام عملية المراجعة بشكل مقنع فأنه يتعين عليها أن تتأكد من أنها يمكنها أن تحصل على النصيحة أو المساعدة المطلوبة من جهه خارج المنشأه على سبيل المثال إذا ما نقص منشأه المراجعة الكفاية الفنية المطلوبه لأداء جزء من عملية المراجعة فقد يتم النظر للحصول على نصيحة فنية من الخبراء على سبيل المثال المحامين أو الاكتواريين أو المهندسين أو أى مهينين أخرين . وذلك

سوف من المحتمل أن يتم تطبيقه على سبيل المثال عند إداء عملية مراجعة لأحد الشركات المتخصصة في المجوهرات .وكذلك فإذا نقص منشأه المراجعة الكفاية الفنية لتقييم قيمة أحد أصول الشركات على سبيل المثال عند تقييم مخزون من الماس فأن المراجع قد يبحث الحصول على مساعدة من أحد خبراء تقييم المجوهرات والماس ، فإذا لم تمتلك المنشأه تلك الخبرة ولم يمكنها الحصول على المهارات الضرورية والكفاية الفنية اللازمة لإداء أو لاتمام عملية المراجعة وفقاً للمعيار المطلوب فأن الأرتباط بعملية المراجعة يجب أن يتم أو لا يتم حسب الظروف المحيطة .

وجدير بالذكر فأنه في ظل إيضاح معايير المراجعة رقم ٥٢٠ - بعنوان أستخدام عمل أحد الخبراء - عندما يسعي المراجع للحصول على نصيحة أو مساعدة من أحد الخبراء فأنه يظل مسئولاً عن كافة جوانب عملية المراجعة . ويتعين على المراجع أن يكون مقتنعاً بأن الخبير يمتلك درجة مهارة مطلوبه وكفاية فنية لإداء المهمة ، ومن أجل الحصول على تأكد معقول بأن العمل قد تم أداءه طبقاً للمعيار الملائمة على وجه التحديد فأن أيضاح معايير المراجعة رقم ٥٢٠ يتطلب من المراجع الآتي :-

- أن يكون مقتنعاً بأن الخبير مؤهلاً على نحو ملائم . وقد يتم الحصول على دليل أثبات يؤكد ذلك على سبيل المثال من خلال التعرف على التأهيل المهني أو الحصول على الترخيص أو عضوية أحد الهيئات المهنية الملائمة ، ومن خلال الاسترشاد بخبره أحد الخبراء أو المتخصصين ذو السمعه في هذا المجال .

- أن يكون مقتنعاً بعدم وجود علاقة بين الخبير والعميل والتي تؤثر أو من من المحتمل أن تضعف من موضوعية الخبير .

- أن يكون متأكد بشكل معقول بأن عمل الخبير يوفر دليل أثبات مراجعة ملائم للتأكيد المتضمن بالقوائم المالية محل الاعتبار . مثل ذلك التأكد يجب أن يتم أكتسابه عن طريق مراعاة الآتي :-

- البيانات الأصلية المستخدمة عن طريق الخبير .

- الافتراضات والطرق المستخدمة عن طريق الخبير .

- متي يقوم الخبير بتنفيذ العمل .

- الاسباب الخاصة بآي تغيرات في افتراضات وطرق الخبير مقارنه بتلك المستخدمة في الفترة السابقة .

- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة الشاملة للمراجع بالاعمال ونتائج إجراءات المراجعةالأخري .

ويتم الإرتباط بظروف مماثلة عندما يعتمد المراجع على عمل مراجع آخر، حيث قد ينشأ ذلك سبيل المثال عندما يكون موقع احد الفروع أو الاقسام أو الشركات التابعة لعميل المراجعة في موقع جغرافي بعيد . مما يتطلب الأمر الأعتماد على مراجع آخر لجمع دليل أثبات مراجعة يرتبط بذلك الفرع أو القسم أو الشركة التابعة . وقد تعامل إيضاح معايير المراجعة رقم ٥١٠ بعنوان العلاقة بين المراجعين الرئيسيين والمراجعين الآخرين مع تلك القضية .

بالإضافة إلى أمتلاك منشآت المراجعة وحصولهم (من خارج المنشأه) على أفراد ذو كفاية فنية كافية لأتمام أرتباطهم بعملية المراجعة فمن الضروري أن يتم تخصيص أعضاء فريق المراجعة بشكل ملائم على عملية المراجعة تبعاً للعمل الذي سيكون مطلوباً منهم. وكما ذكر في الفصل الثالث فأن إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ على أنه يجب أن يتم تخصيص فريق مراجعة يتسم بالكفاية الفنية الضرورية لإداء عمل المراجعة المتوقع منهم على للارتباطات الفردية للمراجعة .

(ii) توجيه أعضاء فريق المراجعة والأشراف عليهم وفحص عملهم

Directing Supervising and Reviewing the Work of Audit Staff

يجب أن يتم تخصيص عمل المراجعة على أعضاء فريق المراجعة بشكل ملائم كما يجب أيضاً توجيههم و الاشراف عليهم وفحص عملهم بطريقة من شأنها توفير تأكد معقول بأن العمل قد تم إدائه بشكل كافي .

ويشير إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ إلى أن التوجيه يعني أكثر من مجرد اخطار أعضاء فريق المراجعة بمسئولياتهم والمهام التي يتعين أدائها . حيث يتضمن أيضاً تزويدهم بمعلومات ذات خلفية عامة عن كل من العميل وعملية المراجعة بحيث يمكنهم تفهم أهمية وسياق إجراءات المراجعة التي يطلب منهم أدائها . أن فريق المراجعة غلى سبيل المثال يتم تزويده بمعلومات عن طبيعة وأنشطة المنشأه ومشاكل المحاسبه والمراجعة التي قد تنشأ بالإضافة إلى الخطه الشاملة لعملية المراجعة . وقد أشار المعيار إلى أهمية فهم أعضاء فريق المراجعة المبتدئين لأهداف العمل الذي يقومون بإدائه حيث أن كل عضو منهم لديه خبره محدوده بالمراجعة وقد يقوم بالتوصيل إلى أستنتاجات غير ملائمة كنتيجة لسوء الفهم .

أما بخصوص الأشراف على عمل المراجعة فقد ذكر إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ بأن الاشراف يتضمن الآتي :-

(١) دراسة ومتابعة التقدم فى عملية المراجعة .

(٢) دراسة ما إذا كان فريق المراجعة لدية الكفاية الضرورية لإداء عمل المراجعة المتوقع منهم والوقت الكافي لتنفيذ عملهم ، وما إذا كانوا قد تفهموا التعليمات المطلوبه وما إذا كان العمل قد تم تنفيذه طبقاً لخطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة .

(٣) مواجهه المشاكل الجوهرية المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة الناشئة أثناء عملية المراجعة وتقييم مدى أهميتها وتعديل خطة المراجعة الشاملة بالإضافة إلى تعديل برنامج المراجعة - حيثما يكون ذلك ملائماً .

(٤) تحديد الأمور التي يتعين مراعاتها بشكل أضافي أثناء أداء عملية المراجعة .

أما بخصوص فحص عمل المراجعة فقد أشار إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ إلى العمل المؤدي عن طريق أعضاء فريق المراجعة ، بأنه يتعين أن يتم فحصه عن طريق أعضاء مراجعة أكثر خبره أو عن طريق شريك المراجعة على أن يقوم القائم بالفحص بمراعاة ماإذا :-

(١)أن العمل قد تم إدائه طبقاً لإجراءات وسياسات منشأه المراجعة (رقابة الجودة) بالإضافة إلى برنامج المراجعة .

(٢) أنه قد تم الوفاء بإهداف إجراءات المراجعة ، وأن العمل المؤدي يعتبر كافياً في ضوء النتائج التي تم الحصول عليها من إجراءات ، كما أن المراجعة وأن الأستنتاجات التى التوصل إليها متسقه مع تلك النتائج .

(٣)أنه قد تم طرح أمور المراجعة الجوهرية للدراسة الأضافية .

(٤)أنه قد تم توثيق عمل المراجعة المؤدي والنتائج التي تم الحصول عليها بالإضافة إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

أن فحص عمل المراجعة عن طريق أعضاء فريق مراجعة أكثر خبره ليس أمراً صعباً وليس عملية بعدية . بالأحري فأن هؤلاء الذين يؤدون العمل يقومون بمناقشة العمل بعد أتمامه بشكل مباشر مع عضو فريق المراجعة الاعلى . ويمكن للشخص القائم بالفحص بسؤال عضو فريق المراجعة الحديث عن العمل المؤدي والنتائج التي توصل إليها ، وهذا بدوره يمكن من تحديد أي مشاكل للمراجعة والقيام بمتابعتها على أساس زمني ملائم . كما أنه يسهل أيضاً

مـن تطـوير المهـارات وتقـديم التـدريب المناسـب لأعضــاء فريـق المراجعـة الحديثين ذو الخبره الاقل .

أن متطلبات أيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ المرتبط بإعضـاء فريـق المراجعـة يعتبـر هامـاً بشـكل واضـح . فـإذا تـم أداء عمليـة المراجعـة بفعاليـة وبكفاءه وبعناية مهنيه واجبه الا أن معظم العمل قد تم أداءه عن طريـق أعضـاء فريق المراجعة فمن الضروري أن يتم أخذ عناية واجبه للتأكد من أن العمل الذي تم تفويضه لأعضاء فريق المراجعة :-

- قد تم أدائه في حدود مهاراتهم وكفاءتهم الفنية .
- قد تم توجيهه والاشراف عليه وفحصه على نحو ملائم .

فـإذا لـم يـتم الاضـطلاع بتلـك المسئوليات علـى نحـو ملائـم فـأن عمليـة المراجعة قد تكون عرضـه للخطـر حيث قد يتم أدائها على نحو غير كـافي ، الأمر الذى قد يجعل الباب مفتوحاً لتعرض منشأة المراجعة إلى دعاوي قضـائية بسبب الاهمال .

٦،٤ توثيق عملية المراجعة Documenting an Audit

- ٦،٤،١ تعريف وهدف وأهمية أوراق عمل المراجعة

في القسم رقم ٦,٥ بعاليـه ذكـر أن أحـد الامـور التـي يتعـين علـى القـائمين على فحص عمل المراجعة هي ما إذا كان عمل المراجعة المؤدي والنتائج التـي تـم الحصـول عليهـا بالإضـافة إلـى الاسـتنتاجات التـي تـم التوصـل إليهـا قـد تـم توثيقها جميعها على نحو كافي . فمن الضروري أن يتم توثيق عمل المراجعة بشـكل كامـل وعلـى نحـو ملائـم فـي أوراق العمـل . وقـد أشـار إيضـاح معـايير المراجعة رقم ٢٣٠ بعنوان أورق العمل إلى أن مثل ذلك التوثيق يوفر دليل أثبـات بـأن عمليـة المراجعـة قـد تـم أدائهـا طبقـاً لمعـايير المراجعـة المتعـارف

عليها.كما يشرح إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٣٠ أن أورق عمل المراجعة هي عبارة عن السجلات التي يتم أعدادها او الحصول عليها سواء في صورة مكتوبه أو إلكترونية عن طريق المراجعين من أجل توفير سجل بالآتي :-

- تخطيط وأداء عمل المراجعة والأشراف عليه وفحصه على نحو كاف.
- دليل أثبات ناتج من عمل المراجعة المؤدي والذى يدعم الرآى الذى تم التعبير عنه في تقرير المراجعة .

ويجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المعلومات التي يعتبرها المراجعون ملائمة لمراجعاتهم متضمناً تبريرهم لكافة الامور الجوهرية التي تتطلب ممارسة الحكم الشخصي وأستنتاجاتهم التي يتوصلون إليها في ضوء ذلك . ومع ذلك فأن المعيار قد لاحظ مايلي :-

" أن نطاق أوراق العمل تعد مسأله تخضع للحكم المهني حيث ليس من الضروري أو من العملى أن يتم توثيق كل مسأله يقوم المراجعون بدراستها . ويقوم المراجعون بتأسيس حكمهم فى أوراق العمل على ما سيعتبر ضرورياً لتزويد المراجع ذو الخبره الذي ليس له أرتباط سابق بعملية المراجعة ، بفهم العمل المؤدي واساس القرارات التي تم أتخاذها . "

يتمثل الغرض الرئيسي لأوراق عمل المراجعة في توفير دليل أثبات بأن العمل المؤدي أثناء عملية المراجعة والنتائج التي تم الحصول عليها والقرارات التي تم التوصل إليها تتسق وتتوافق مع معايير المراجعة . ومع ذلك فأنها تخدم أيضاً أغراض أخري أكثر تحديداً على سبيل المثال فأنها توفر:-

(i) الأساس لتخطيط عملية المراجعة .

حيث توفر سجلات المناقشات الأولية مع العميل ، والمذكرات المرتبطة بتقييم مخاطر المراجعة ووضع حدود الاهمية النسبية والتوثيقات المستندية

المماثله الأخري الاساس لتخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها .

(i i) الاساس لأداء عملية المراجعة

يوفر برنامج المراجعة (أحد أوراق العمل الهامة) توجيهات عن إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها . كما توفر مستندات أخري دليل أثبات لأجراءات سبق أتمامها واستنتاجات تم التوصل إليها تأسيساً على نتائج تلك الإجراءات . بالأضافة لذلك فأن أوراق عمل المراجعة يتضمن مذكرات تتعلق بأمور محددة يتعين على أعضاء فريق المراجعة دراستها عند أداء إجراءات معينة محددة في برنامج المراجعة .

(iii) الاساس لفحص العمل المؤدي ودليل الاثبات الذي تم جمعه

توفر أوراق عمل المراجعة سجل بالعمل المؤدي عن طريق أعضاء فريق المراجعة بالارتباط بأهداف مراجعة محددة . ونتيجة لذلك فهى توفر وسيلة لتقييم كفاية العمل المؤدي وجوده النتائج التي تم الحصول عليها بالإضافة إلى صحة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

(iv) وسيلة للاشراف على أعضاء فريق المراجعة الاكثر حداثه

يرتبط ذلك الغرض الخاص بإوراق عمل المراجعة بشكل وثيق . حيث تسجل أوراق العمل المراجعة ، إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها وكيفية أتمام عملية المراجعة كما أنها تمكن الافراد المسئولين على الاشراف على عمل أعضاء فريق المراجعة الاكثر حداثه من متابعة وتقييم العمل المؤدي عن طريق المرؤسين لهم .

(v) أداه مساعدة لتخطيط عمليات المراجعة اللاحقة

أن نتائج المراجعات السابقة كما تم تسجيلها في أوراق عمل المراجعة توفر أساس جيد في ضوئها يتم عمل التخطيط المبدئي للمراجعة اللاحقة .

- ٦،٤،٢ شكل ومحتوي أوراق عمل المراجعة

Form and Content of Audit Working Papers

يتباين شكل ومحتوي أوراق عمل المراجعة من عملية مراجعة إلى أخري نتيجة أنعكاس بعض الامور مثل حجم وطبيعة وتعقد أنشطة العميل ، و طبيعة وجودة حفظ سجلات العميل والنظام المحاسبي وضوابط الرقابة الداخلية وأحتياجات أعضاء فريق المراجعة من التوجيه والاشراف وفحص العمل المؤدي . وبغض النظر عن ذلك فأن هناك بعض المستندات تكون موجودة في كل عملية المراجعة بالإضافة الي تلك المستندات التي يتم تنظيمها منطقياً أما في الملف الدائم أو الملف الجاري .

(i) ملف المراجعة الدائم The Permanent Audit File

كما يشير الشكل البياني رقم ٦،٧ فأن ملف المراجعة الدائم يتضمن مستندات ذات طبيعة دائمة والتي تكون مطلوبه فى كل عملية مراجعة للعميل. تتضمن المستندات النمطية التى يتم تضمينها فى ملف المراجعة الدائم مايلي :-

(a) المستندات القانونية

وهي تمثل مستخرجات أو صور المستندات القانونية على سبيل المثال العقد الابتدائي و النظام الاساسي للمنشأه ، والعقود (على سبيل المثال خطط المعاش وعقد التأجير) والإتفاقيات (على سبيل المثال أتفاقيات القروض) بالإضافة إلى صكوك السندات . وغالباً مايتم الاحتفاظ بنسخة من خطاب تعاقد المراجعة في ذلك الجزء من ملف عملية المراجعة .

(b) المعلومات العامة الخاصة بصناعة وأعمال وعمليات العميل

وهـي معلومـات مرتبطـة بصـناعة العميـل وأعمالـه وبيئتـه التشـريعية والتنظيمية والاقتصادية ، وتطوره التاريخي وهيكله التنظيمي والتشغيلي الحالي . تتضمن تلك المعلومات تفاصيل عن مجلس إدارة المنشأه ومديريها ولجان المجلس وتفاصيل عن شركاتها التابعة وأقسامها وإداراتها (من حيث موقعها الجغرافي وحجمها ومنتجاتها الرئيسية ... ألخ) بالإضافة إلى تفاصيل عن الموردين والعملاء والمنافسين الرئيسيين والبنوك ..

(c) التفاصيل الإدارية الخاصة بالعميل

وهي مستندات تعكس الهيكل الإداري للعميل على سبيل المثال الخرائط التنظيمية وخريطة الحسابات وأدلة البيانات وإجراءات وتوصيفات الوظائف .

(d) عمليات المشروع ومخاطره

وهـي معلومـات يـتم جمعهـا أثنـاء عمليـات المراجعـة السـابقة وهـي خاصـة بعمليات المشروع للمنشأه محل المراجعة ، والإجراءات الخاصة بتحديد وتقييم وإدارة أعماله ، بالإضافة إلى مخاطره المالية والتشغيلية وأي مخاطر أخري .

(e) النظم المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية

هـي معلومـات مرتبطـه بـالنظم المحاسـبية للعميـل وضـوابط الرقابـة الداخلية الخاصة به متضمناً خرائط التدفق وتقييمات الرقابة الداخلية بالإضافة إلى المذكرات الوصفية والتي تم إتمامها أثناء المراجعات السابقة . فضلاً عن المـذكرات التـي تـم عملهـا فـي المراجعـات السـابقة الخاصـة بمـواطن القـوة والضعف المحددة في ضوابط الرقابة الداخلية ، وأيضاً نسخ خطابات الإدارة المرسله إلى مديري العميل ولجان المراجعة والمديرين التنفيذيين .

(f) معلومات عن مخاطر المراجعة وحدود الاهمية النسبية

وهـي نتـائج الفحـص التحليلـي والمعلومـات الاخـري المرتبطـة بتقيـيم مخاطر المراجعة وتحديد حدود الاهمية النسبية في المراجعات السابقة.

(g) النظم المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية

هـي معلومـات مرتبطـه بـالنظم المحاسـبية للعميـل وضـوابط الرقابـة الداخلية الخاصة به متضمناً خرائط التدفق وتقييمات الرقابة الداخلية بالإضـافة إلى المذكرات الوصفية والتي تم إتمامها أثنـاء المراجعات السـابقة . فضـلاً عن المـذكرات التــي تـم عملهـا فــي المراجعــات السـابقة الخاصــة بمـواطن القـوة والضعف المحددة في ضـوابط الرقابة الداخلية ، وأيضاً نسخ خطابات الإدارة المرسله إلى مديري العميل ولجان المراجعة والمديرين التنفيذيين .

(h) معلومات عن مخاطر المراجعة وحدود الاهمية النسبية

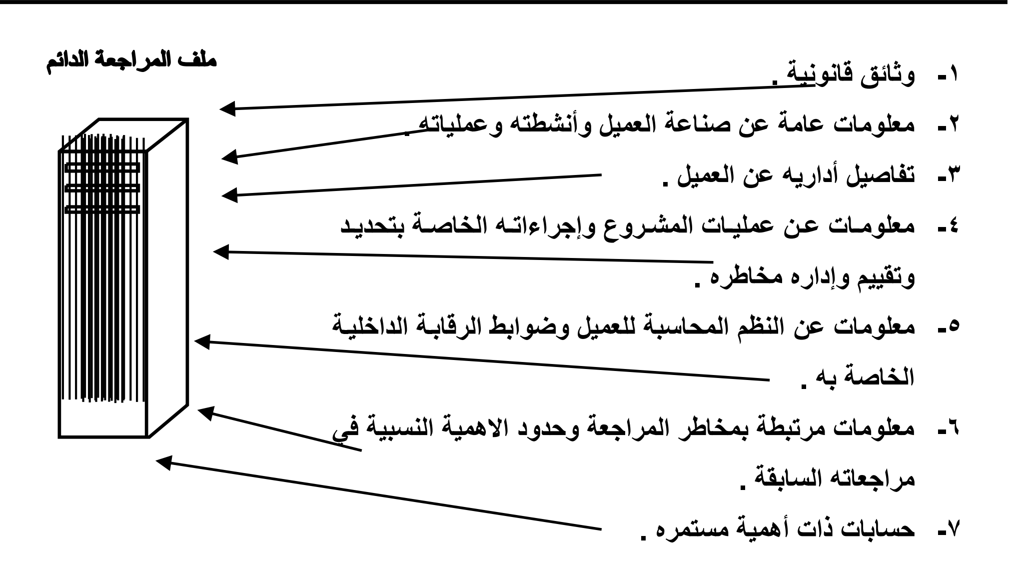
وهـي نتـائج الفحـص التحليلـي والمعلومـات الاخـري المرتبطـة بتقيـيم مخاطر المراجعة وتحديد حدود الاهمية النسبية في المراجعات السابقة.

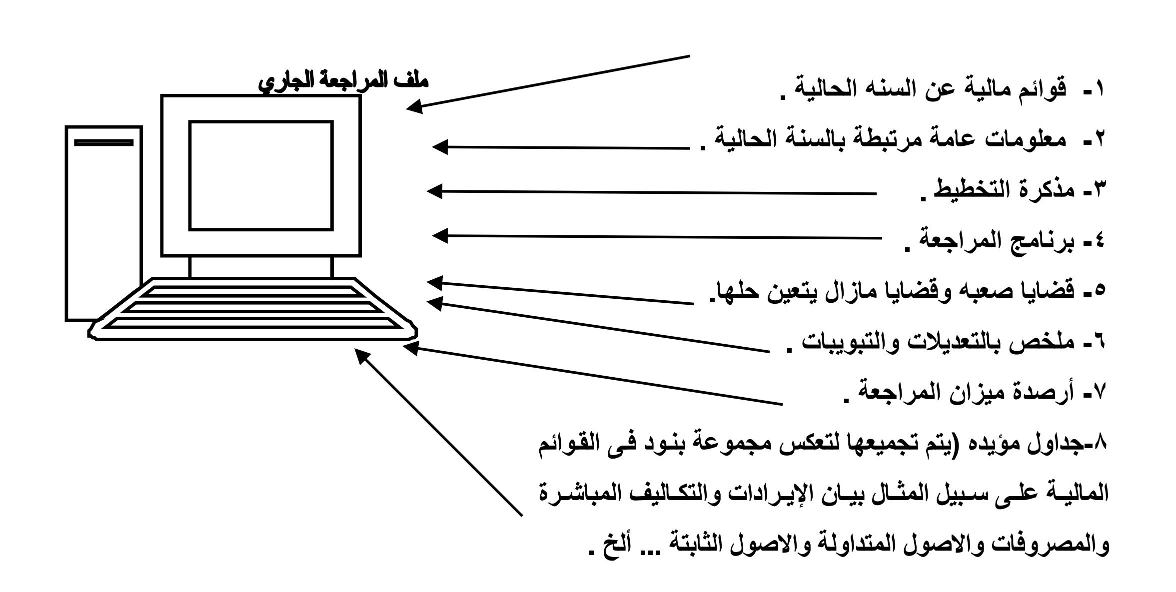
(i) حسابات ذات أهمية مستمره

وهي تحليلات مشتقه من المراجعة السابقة للحسابات والتـي تتسم بـأن لهـا أهميــة مسـتمرة للمراجـع ، وهــي تتضــمن حسـابات حقـوق المســاهمين والالتزامات طويلة الأجل والاصول الملموسة وغير الملموسة .

شكل رقم (٦٠٧)

شكل ومحتوى أوراق العمل المراجعة





(ii) ملف المراجعة الجاري The Current Audit File

كما يتبين من الشكل البياني رقم ٦,٧ فأن ملف المراجعة الجاري عادة مايكون في شكل الكتروني قابل للوصول إليه من كافة أعضاء فريق المراجعة . ويتضمن ذلك الملف معلومات تتعلق بمراجعة السنة الحالية . كما أنه يتضمن عديد من المستندات على سبيل المثال :-

(a) القوائم المالية محل الفحص

وهي معلومات ذات طبيعة عامة ترتبط بمراجعة السنة الحالية . وهي

(b) معلومات عامة

وهي معلومات ذات طبيعة عامة ترتبط بمراجعة السنة الحالية . وهي تتضمن على سبيل المثال مذكرات عن المناقشات مع العميل الخاصه بأمور المشروع والامور المالية والتشغيلية وغيرها من الامور التي تحدث خلال فترة التقرير ، ومستخرجات أو نسخ من العقود أو الاتفاقيات التي لايتم تضمينها في ملف المراجعة الدائم ، فضلاً عن تعليقات عن تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأه محل المراجعة في السنة الحالية بالإضافة إلى إجراءات إدارة المخاطر.

(c) مذكرة التخطيط المرتبطه بالمراجعة الحالية

وهي تعتبر مذكرات عن أجتماعات تخطيط فريق المراجعة . حيث يتم مناقشة أمور مثل الملامح الملائمة العميل المراجعة (صناعته ومشروعات وعملياته وتنظيمة) ، وأستراتيجية المراجعة ، وأمور ذات مصلحة او أهتمام بمراجعة خاصة بالإضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدي أختبارات المراجعة المخططه.

(d) برنامج المراجعة

وهو عبارة عن قائمة بإجراءات المراجعة التي يتعين أدائها . وعندما

يتم التقدم في عملية المراجعة فأن كل عضو من فريق المراجعة يؤدي إجراء معين يقوم بالتوقيع بأسمه ووضع تاريخ المراجعة في برنامج المراجعة للاشارة إلى أن الإجراء قد تم أتمامه .

(e) القضايا الصعبه التي لم تحل

وهي تعليقات تنشأ من فحص أوراق العمل بالإضافة إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بالإرتباط بالقطاعات المختلفة بعملية المراجعة . وعلى وجه التحديد فهي مذكرات عن :-

(i) قضايا صعبه تنشأ أثناء عملية المراجعة وكيفية حلها .

(ii)قضايا باقية يتعين حلها قبل أتمام عملية المراجعة .

(f) ملخص قيود التسوية وإعادة التبويب

Summary Of Adjusting and Reclassification Entries

أثناء أداء أعضاء فريق المراجعة مهامهم فأنهم غالباً مايواجهون قيود محاسبيه ثابته غير متغيره تتطلب التصحيح سواء في قيمتها أو تبويبها على سبيل المثال فأن المدفوعات المباشرة إلى حساب بنك العميل عن طريق العميل في تاريخ الميزانية العمومية قد لايتم تسجيلها كمتحصلات في الفترة الحاليه أو قد يتم تسجيل أدوات ومعدات المكتب المشتراه أثناء السنة الحالية ضمن حساب الاصلاح والصيانة فى قائمة الدخل بدلاً من معدات وتجهيزات المكتب كأصول ثابتة . أن كافة الاخطاء المكتشفه أثناء عملية السنة التي تتطلب التعديل أو إعادة التبويب يتم تسجيلها قي جدول ملخص . مثل ذلك الملخص يمكن شريك الارتباط (أو أي عضو رئيسى أخر فى فريق المراجعة) من تقييم أهمية الاخطاء الفردية بالاضافة إلى الأثر المتجمع للاخطاء بالارتباط بالقوائم المالية كوحده واحده مع تحديد المكونات المتأثره على سبيل المثال صافي الربح أوالاصول المتداولة أوالالتزامات طويلة الاجل و ما إلى ذلك .

على الرغم من أن فريق المراجعة سيجد ويكتشف أخطاء كلما تقدم في إداء عملية المراجعة فأنه لا يمكن عمل أي تعديلات على حسابات استاذ العميل أو قوائمه المالية بدون أقتناع مديري العميل . وكما سبق القول فأن الحفاظ على السجلات المحاسبة وأعداد القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة العميل . ولذلك فأن المراجع سيطلب من الإدارة أن تقوم بعمل قيود التسوية اللازمة لتصحيح الاخطاء المكتشفه أثناء عملية المراجعة . وفي كثير من الحالات قد لا يتم مواجهه أي صعوبة عند الموافقة على إجراء تلك التغيرات. أما إذا رفضت الإدارة تصحيح ما الذي يعتبره المراجع خطأ مادي فأن المراجع سيكون لديه أختيار محدد حيث سيقوم بإصدار تقرير مراجعة متحفظ.

(g) **ميزان المراجعة التشغيلي Working Trial Balance**

بعد تاريخ الميزانية العمومية يحصل المراجع على قائمة بحسابات الاستاذ العام وأرصدته في نهاية العام - ويعرف ذلك بميزان المراجعة التشغيلي . وغالباً مايكون ميزان المراجعة التشغيلي في شكل قائمة بالإرصده التي تظهر في القوائم المالية . كل رقم أو رصيد في ميزان المراجعة يتم تأييده عن طريق جدول تفصيلي ، وهي تحدد حسابات الاستاذ العام (وارصدتها) والتي تشكل أرصده القوائم المالية الملائمة (على سبيل المثال فأن رصيد النقدية في القوائم المالية قد تتكون من النقدية النثرية أو من أرصده الحساب الجارية والودائع التي يحتفظ بها بعدد من البنوك وربما يتم تحديد تلك الأرصدة بعملات مختلفه).

أن كل حساب هام موضح فى ذلك الجدول التفصيلي بدوره يدعم بإوراق عمل تفصيلية . وهي تبين عمل المراجعة المؤدي بالارتباط بالحساب محل التساؤل والنتائج التي تم الحصول والاستنتاج الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بصحة أرصدة الحساب أو عدم صحتها .

أن العلاقة بين الجدول التفصيلي والجداول المؤيده يتم إيضاحها في شكل مبسط في الإيضاح البياني رقم ٦,٨ . حيث يوضح ذلك الشكل أن رصيد النقدية الظاهر في القوائم المالية عن السنة **xxxx** والمسجل في أرصده الميزان التشغيلي قد بلغ مقداره ١٥٤٣٧٠ جنيه . أن تركيبة ذلك الميزان قد تم تفصيلها في الجدول التفصيلي للنقدية . وقد كشف أداء عمل المراجعة على أن المتسلم من العميل بمبلغ ١٢٠ جنيه لم يتم تسجيله في الفترة الصحيحة ونتيجة لذلك فأن هناك قيد تسوية يتعين أجرؤه وتسجيله .

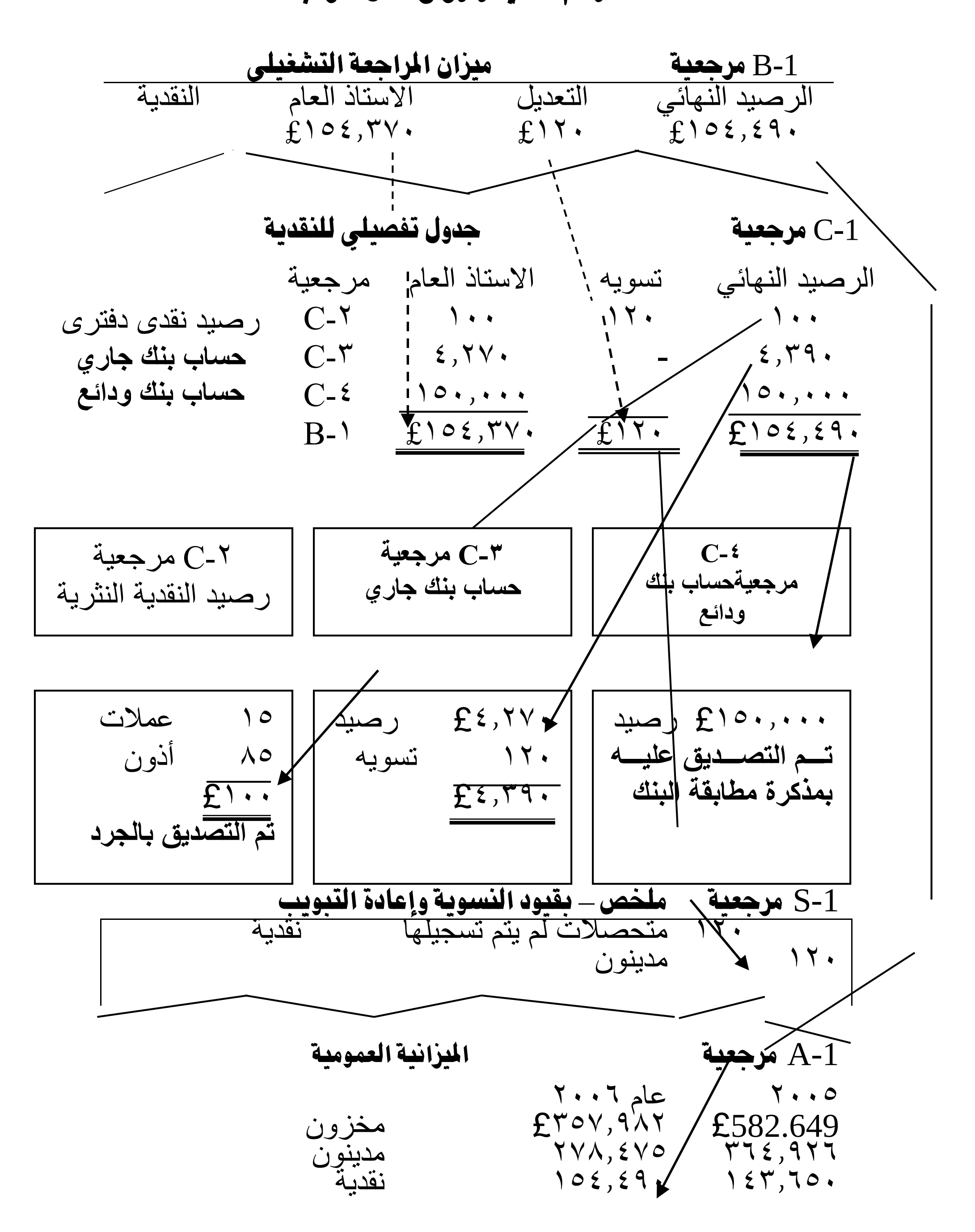
(h) **الجداول المؤيده Supporting Schedules**

أن الجداول المؤيدة التي توفر تفاصيل عمل المراجعة المؤدى بالارتباط بالإرصده الفردية للقوائم المالية تشكل الجزء الرئيسي لملف المراجعة الجاري. وكثيراً مايتم تجميعها في الملف في الاقسام التي تعكس مجموعات القوائم المالية .

فقد يكون هناك على سبيل المثال أقسام للايرادات والتكاليف المباشرة والمصروفات غير المباشرة والاصول المتداولة والاصول الثابته المملوسة والاستثمارات والاصول الثابتة غير المملوسة ، والالتزامات المتداولة والإلتزامات طويلة الأجل بالإضافة إلى حقوق المساهمين .

وقد يتم تقسيم كل من تلك الاقسام إلى مجموعات من الحسابات المرتبطة. وسوف تعتمد قيمة كل قسم فرعي بشكل كبير على حجم وتعقد عملية المراجعة المحدده لها .

شكل رقم (٦،٨)
تمثيل بياني مبسط للعلاقة بين
القوائم المالية واوراق عمل المراجعة



أن كل مجموعة من الحسابات لها جدول تفصيلي يتضمن أحالة متبادلـه لكل من رصيد ميزان المراجعة التشغيلي وحسابات تشغيلية ملائمة بالإضـافة إلى جداول أخرى مؤيده (ينظر على التوالي C-1 ، B-1 ، C-2 إلى C-4 فـي الشكل رقم (٦,٨) وفي الشكل البياني رقم (٦,٩) يقوم كل جدول مؤيد يعرض بالارتباط برصيد الحساب الفردي تفاصيل بالآتي :-

- هدف (أهداف) إجراءات المراجعة المؤداه .
- الإجراءات المؤداه .
- نتائج الإجراءات .
- التعليقات الملائمة .
- الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بخصوص رصيد الحساب موضوع الفحص.

يتم عكس تلك الملامح في الشكل البياني رقم (٦,٩) .

- ٦,٤,٣ أعداد أوراق عمل المراجعة

Preparation of Audit Working Papers

في القسم رقم ٦,٦,١ بعاليه تم ذكر أن الهدف الرئيسي لأوراق عمل المراجعة يتمثل في توفير دليل أثبات بأن المراجعة يتم إجرائها طبقاً لمعايير المراجعة . من أجل أن يتم تقديم مثل ذلك الدليل من الضروري أن يتم أعداد أوراق عمل المراجعة على نحو ملائم .

وعلى الرغم من أن تفاصيل أوراق العمل تتباين طبقاً لطبيعة الجدول المختص وأهداف المراجعة المحددة التي يتم الوفاء بها فأن أوراق العمل المراجعة يجب دائماً ماتتضمن ملامح معينة . يتم مناقشة تلك الملامح بإدناه ويتم شرحه فى الشكل البياني رقم (٦,٩).

(i) يجب أن يتم وضع عنوان على كل ورقة عمل وذلك للاشارة إلى:-

- أسم العميل .
- مجال المراجعة (الحساب) التي ترتبط بها ورقة العمل (الجدول).
- الفترة المحاسبية الملائمة .

(ii) كل ورقة عمل يجب أن يكون لديها رقم إحالة فريد وأحالة متبادله للجدول التفصيلي الملائم وميزان المراجعة التشغيلي بالإضافة إلى أوراق العمل المرتبطة .

(iii) يجب أن توضح أوراق العمل الآتى :-

- الاحرف الأولي (أو أسم) المعد وتاريخ الاعداد .
- الاحرف الاولي (أو أسم) الفاحص وتاريخ الفحص .

(iv) يتعين أن توضح أوراق عمل المراجعة مايلى :-

- أهداف مراجعة الإجراءات المؤداه .
- إجراءات المراجعة المؤداه (وهي يجب أن تكون ذات إحالة متبادله في برنامج المراجعة) .
- نتائج إجراءات المراجعة (وهي تلك التي تتضمن غالباً أستخدام علامات مميزة أو رموز وأن يتم شرح كافة التعريفات بوضوح).
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ضوء الأهداف تأسيساً على نتائج إجراءات المراجعة المؤداه .

(v) عندما يتم أستخدام طريقة المعاينة فأن ورقة العمل الملائمة يجب أن تشير إلى المجتمع الذي يتم سحب العينة منه وحجم العينة والوسائل التي عن طريقها يتم أختبار العينة .

(vi) عندما يتم مواجهة أي انحراف عن النتائج المتوقعة لإجراء المراجعة فأن كل أنحراف يجب أن يتم تسجيله بوضوح في ورقة العمل

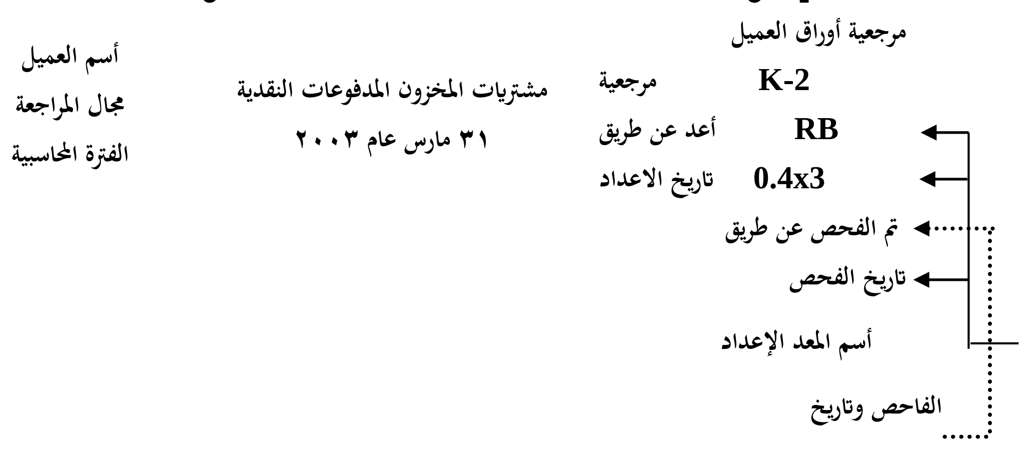
الملائمة . وفي الحالات التي عندها تكون المتابعة مطلوبه فأن الشخص الذي يضطلع بالمتابعة يجب أن يقوم بالتوقيع عليها بالإحرف مع تحديد التاريخ الملائم فى ورقة العمل للاشارة إلى أن المتابعة قد تم أدائها .

فحص أوراق العمل Working paper Review

في القسم رقم ٦,٥ تطلب إيضاح معايير المراجعة بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة (وبالمثل المعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٢٠) أن يتم فحص عمل أعضاء فريق المراجعة . ذلك الفحص يجب أن يؤكد على أن أهداف المراجعة قد تم الوفاء بها ، وأن إجراءات المراجعة المؤداه والنتائج التي تم الحصول عليها قد تم توثيقها على نحو صحيح - ، بالإضافة إلى أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها متسقه مع النتائج التي تم الحصول عليها كما أنها تدعم الرآي المعبر عنه في تقرير المراجعة .

وقد ذكر في القسم رقم ٦,٥ أن أداء عملية المراجعة يتطلب مهارات وكفاية فنية متخصصة علاوة على ذلك فقد تم في الفصل الثالث مناقشة أهمية وضرورة ممارسة الحكم المهني في كافة مراحل عملية المراجعة تلك الحقيقة التي تصبح واضحة بشكل متزايد عند دراسة الخطوات المرتبطه بعملية المراجعة بالتفصيل . ويتم ربط خصائص المراجعة مع الحقيقة الخاصة بأن أعضاء فريق المراجعة هم بشر (لذلك فأنهم قد يتعرضون لأرتكاب أخطاء وأتخاذ أحكام خاطئة) ويعنى ذلك أنه لايمكن وضع أعتماد على أعضاء فريق المراجعة بشكل كامل عند تحديد أهداف المراجعة أو إداء إجراءات مراجعة ملائمة أو التوصل إلى أستنتاجات في كل حالة . بوضوح إذا ماتم

شكل بياني رقم (٦.٩)
الملامح العامة لأوراق عمل المراجعة
Figure 6.9: Common Features of Audit Working Papers



أهداف المراجعة

- للتحقق من أن البضاعة قد تم طلبها وأستلامها بشكل ملائم وانها تمت طبقاً طبقاً للاجراءات الشرعية.
- للتحقق من أن المصروفات (المشتريات) والاصول (المخزون) قد تم تقييمها على نحو ملائم .
- للتحق من أن المدفوعات النقدية تمثل إلتزامات قانونية وأنها قد تم تقييمها على نحو ملائم .

إجراءات المراجعة

تتبع المدفوعات إلى فاتورة الشراء ويتم مطابقة الفاتورة مع قيمة الشيك وتاريخ السداد كل سداد يمثل ٥ % أقل من قيمة الفاتورة عندما يتم أستلام الخصم النقدي . إعادة حساب كافة الخصومات (A-6) .

مرجعية برنامج المراجعة.

< مقارنة أسعار الفاتورة مع قائمة الاسعار الرئيسية . كلها تنفق فيما عدا المميزة * (A-7) .

∅ التحقق من الدقة الحسابية لعمليات الضرب والجمع في الفواتير (A-9) .

v فحص الشيكات الملغاه للقيم والتواريخ والتوقيعات والمستفيدين (A-10) .

t فحص تقرير الاستلام من حيث الاتفاق مع فاتورة الشراء من حيث الوصف والكمية . كافة التقارير قد تم التوقيع عليها على نحو ملائم عن طريق خطوط بارزة بالاسود (موظف الاستلام) (A-11) .

فحص أمر الشراء مع تقرير الاستلام والفاتورة . التحقق من دليل الحساب . كافة الاوامر تنفق مع تقرير الاستلام وأنها تم الموافقة عليها على نحو ملائم فيما عدا تلك المميزة + (A-12) .

أختبار العينة

المجتمـع كافة المشـتريات كانـت مـن **yumsip Products** ، **Western Corporation** .

العينـة حكمية تم أختيار ١٢ من المدفوعات الخاصة بالبضاعة التي تبدأ بالشيك ١٦٩٠ من يومية المدفوعات النقدية.

نتائج الإجراءات

التاريخ	المستفيد	رقم الشيك	الحساب	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
10-4-x2	Western Corporation	١٦٩٠	£١,٤٣٣,٦٧	#	<	∅	>	∨	t	@
9-5-x2	Yumslip Products	١٧٣٥	£٣,٥٦٨,٩١	#	<	∅	>	∨	t	@+
15-6-x2	Western Corporation	١٧٤٤	£١,٠٣١,٠٥	#	<	∅	>	∨	t	@
6-7-x2	Yumslip Products	١٧٦٩	£٤٥٦,٣٦	#	<	∅	>	∨	t	@}
10-8-x2	Capers Ltd	١٧٨٠	£٤٦١,٣٤	#	<	∅	>	∨	t	@}
8-9-x2	Yumslip Products	١٧٩٥	£١,٣٦٣,٧٦	#	<	∅	>	∨	t	@
14-10-x2	Western Corporation	١٨٤١	£١,٣٤٦,٤٣	#	<	∅	>	∨	t	@
17-11-x2	Yumslip Products	١٨٦٠	£٣١٩,٣٨	#	<	∅	>	∨	t	@}
9-12-x2	Capers Ltd	١٨٨٧	£٣٤٨,٣١	#	<	∅	>	∨	t	@}
15-1-x3	Yumslip Products	١٨٩٨	£١,٣١٩,٤٧	#	<	∅	>	∨	t	@
13-2-x3	Western Corporation	١٩٣٤	£٣,٦٣٩,٣١	#	<	∅	>	∨	t	@
15-3-x3	Yumslip Products	١٩٥٣	£١,٦٣٣,١٩	#	<	∅	>	∨	t	@

التعليقات

* الاسعار على المشتريات بتاريخ ٥–٩ ، ٩–٥ لا تتفق مع قائمة السعر الرئيسية بمبلغ ٥٦ جنيه ومبلغ ١٢٤,٣٤ جنيه على التوالي . وطبقاً لموظف المشتريات فأن الاختلافات تمثل أسعار خاصة متاحة في مايو وسبتمبر والتي تختلف عن قائمة الاسعار (تم التصديق عليها عن طريق).

+ لا يتفق أمر الشراء مع تقرير الاستلام لأحد البنود (تم الموافقة على اربعة أوامر عن طريق (رئيس الحسابات) بدلاً من (مدير التمويل) . وطبقاً لموظف المشتريات فأن الاوامر التي تزيد عن ١٠٠٠ جنيه فقط هي التي تحتاج الموافقة عن طريق مدير التمويل(تم التأكد عليه عن طريق) مدير التمويل يلاحظ : أن الحاجة لتغير خريطة التدفق التي تعكس ذلك المتابعة عن طريق عضو فريق المراجعة .

الاستنتاجات

(١) تم طلب المشتريات وأستلامها على نحو ملائم كما أنها تمت وفقاً لأجراءات قانونية .

(٢) تم تقييم المدفوعات على نحو ملائم كما أنها تمثل إلتزامات قانونية.

(٣) تم تقييم المشتريات وتبويبها على نحو ملائم .

(٤) تم عرض عمليات المشتريات والمدفوعات بعداله في الحسابات (١–١٢) مرجعية الجدول التفصيلي .

إداء عملية مراجعة فمن الضروري أن يتم فحص عمل كل عضو من أعضاء فريق مراجعة عن طريق أحد الاعضاء الاعلى في فريق المراجعة . وهذا يمكن تفعيله عادة بالطريقة التالية :-

(i) بعد أتمام كل جزء من عملية المراجعة فأن أوراق عمل عضو فريق المراجعة الملائم يتم مناقشتها وفحصها عن طريق عضو أكثر علواً في فريق المراجعة . حيث يتم مقارنه إجراءات المراجعة المؤداه مع تلك المحددة في برنامج المراجعة كما يتم تقييم النتائج التي تم الحصول عليها بالإضافة إلى أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يتم تقييمها ، أن أوراق العمل يتم فحصها أيضاً من حيث أكتمالهاوعرضها بشكل منظم وأنه قد تم عمل إحالة متبادله مع أوراق العمل الملائمة الأخري .

(ii)أعداد الفاحص (عضو فريق المراجعة الأكبر مستوي) مذكره ملخصه عن كل جزء من عملية المراجعة التي يكون مسئولاً عنها وهى تتضمن:-

(a) دليل الاثبات الذي تم جمعه والاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

(b) أي مشاكل تم مواجهتها وكيف تم التعامل معها .

(c) الامور الذي تتطلب أنتباه من مدير المراجعة (عادة مايكون عضو فريق المراجعة الاعلي مستوي بخلاف شريك الارتباط)أو شريك الارتباط .

(d) الامور التي يتعين تضمينها في خطاب الإدارة .

(iii) فحص مدير المراجعة (عضو فريق مراجعة أخر في مستوي أعلي) تلك المذكره الملخصه والتى تم أعدادها عن طريق فاحص عمل المراجعة المؤدي ، ويقوم أيضاً بفحص أوراق العمل المفصله التي تم أعدادها عن طريق أعضاء فريق المراجعة الذين أضطلعوا بالعمل من أجل التأكد من أنها تتضمن دليل أثبات يشير إلى أنها تم فحصها من أجل تقييم نتائج

ذلك . كما يتناقش المدير مع أعضاء فريق المراجعة الذين قاموا بإداء أو فحص أي أمر في عمل المراجعة الذي يتطلب توضيح أي قضايا صعبه وكيف تم حلها وأي قضايا باقية يتعين حلها .

(iv) يقوم مدير المراجعة بإعداد مذكرات ملخصه لكل جزء رئيسى لعملية المراجعة وكامل عملية المراجعة في مجموعها بحيث يقوم بالتعليق علي الآتي :-

(a) كفاية وملائمة إدلة أثبات المراجعة التي تم جمعها .

(b) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تأسيساً على تلك الأدله .

(c) المشاكل التي يتم مواجهتها وكيف يتم حلها .

(d) أي صعوبات لم يتم أبداء حل لها بعد .

ثم يقوم مدير المراجعة أيضاً بإعداد خطاب الإدارة ، وسوف يهتم على وجه الخصوص بالتأكد من الآتي :-

(a) أن كافة مشاكل المراجعة قد تم التعامل معها بشكل ملائم .

(b) أي صعوبات لم يتم مواجهتها يتم أما حلها أو تمريرها في مذكرة أوراق عمل المراجعة إلى شريك أرتباط المراجعة .

(c) أن يتم الحصول على دليل أثبات كافي و ملائم في كل جزء من عملية المراجعة وكامل عملية المراجعة في مجموعها .

(d) أن يتم تدعيم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها عن طريق أدلة الاثبات التي يتم جمعها .

(v) يقوم شريك أرتباط المراجعة بدراسة المسوده الاخيرة للقوائم المالية بالتفصيل بالإضافة إلى المذكرات الملخصه وخطاب الإدارة الذي تم أعداده عن طريق مدير المراجعة . كما يقوم أيضاً بالآتي :-

(a) فحـص أوراق عمـل المراجعـة مـن حيـث الشـمول والترتيـب والكفاية ودليل أثبات الفحص .

(b) التناقش مع مدير المراجعة أو أعضاء فريق المراجعة الملائمين عن أي أمور تتطلب التوضيح أو قضايا المراجعة الصعبة أو القضايا التى لم يتم حلها.

ويتمثل الاهتمام الرئيسي لشريك المراجعة في التأكد من أنه :-

a. يمكن تكوين رأي ملائم عن القوائم المالية محل الفحص تأسيساً على دليل أثبات مسجل في أوراق عمل المراجعة ، والذى يتم تقييمه فـي ضـوء خلفية معرفته بالعميل وأعماله وموضوعاته المالية .

b. إذا خضعت كفاية عملية المراجعة للتحقق أمام المحاكم فـأن أوراق العمل ستكون :-

– محل تدقيق من المحكمة .

– تبين بوضوح أن الرآي المعبر عنه فـي تقرير المراجعة يتم تدعيمه بدليل أثبات مراجعة كافى وملائم بالنسبة لكافة عمليات المراجعة

وبخصوص الامور الموضحة بعالية فأن معظم منشآت المراجعة تتطلب أن يتم فحص أوراق عمل المراجعة عن طريق شريك مراجعة لم يكن لديه أي أرتباط بعملية المراجعة محل التسأول . وحقاً فأن إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة جودة عمل المراجعة قد نص على الاتى :-

" يجب أن تتأكد المنشآت من أن الفحص المستقل قد تم أدائه على كافة ارتباط المراجعة أذاما كانت المنشأه محل المراجعة أحد المنشآت المسجله " .

ويشرح ذلك المعيار أن الفحص المستقل يتعين أن يتم إجرائه عن طريق أحد أو أكثر من الشركاء المستقلين الذين لديهم خبره كافية وسلطه للقيام بذلك الدور ، وفيما يلي الامور التي يتعين دراستها :-

(a) موضـوعية شـريك أرتبـاط المراجعـة وأعضـاء فريـق المراجعـة الرئيسيين واستقلاليه منشأه المراجعة .

(b) شمول وأكتمال عملية التخطيط متضمناً تحليل المكونـات الرئيسية لمخـاطر المراجعـة المحـددة عـن طريـق فريـق المراجعـة وكفايـة الاسـتجابات المخططه لتلك لمخاطر .

(c) نتـائج عمليـة المراجعـة وملائمـة الاحكـام الرئيسية التـي تـم عملهـا لاسيما في مجالات المخاطر المرتفعة .

(d) جوهرية أي تغيرات محتمله على القوائم المالية التي تكون المنشـأه على درايه بها .

(e) مـا إذا كانـت كافـة الامـور قـد تـم الحكـم عليهـا بشـكل معقـول عـن طريق المراجعين بأنها هامة وملائمة للمديرين .

(f) ملائمة مسوده تقرير المراجعين .

ملكية والاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة

Ownership and Retention of Audit Working Papers

تعتبر أوراق العمل المعدة بالارتبـاط بمهمـة المراجعـة متضـمناً تلك التـي يتم أعدادها عن طريق العميل عندما يطلبها المراجع منـه أحد ممتلكـات المراجع . أن الوقت الوحيد الملائم لأي شخص أخر يكـون لـه الحق القـانوني فـى فحص أوراق العمـل عنـدما يـتم المثـول أمـام المحكمـة أو العمـلاء فـى ظـل عملهـم فـى صـناعات منظمة . ومع ذلك فقد جعل إيضـاح معـايير المراجعـة رقـم ٢٣٠ بعنـوان أوراق العمل أنه مـن الواضـح أن المـراجعين إذا مـا رغبـوا فـي جعـل أو مسـتخرجات مـن أوراق عمل المراجعة متاحة لعميل المراجعة بشرط الايترتب علـى ذلـك أضـعاف أستقلاليه المراجع أو تهديد شرعية عملية المراجعة .

يتطلب المعيار أيضاً أن يتم تبني إجراءات ملائمة للحفاظ على سرية المعلومات والحيازة الامنه لأوراق العمل . حيث ذكر المعيار أيضاً بالإضافة إلى ذلك :-

" ليس هناك متطلبات قانونية محددة بخصوص فترة الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة . ويمارس المراجعون الحكم المهني لتحديد الفترة الملائمة للاحتفاظ بها مع الوضع فى الذهن الاحتياجات المحتمله لعملائهم . على سبيل المثال فأن المعلومات المراجعة قد يتطلب الامر أن يتم تضمينها في أحد نشرات الاكتتاب في تاريخ مستقبلي معين بالإضافة لأحتياجاتهم الخاصة متضمناً أي متطلبات تنظيمية " .

واجب المراجعيين تجاه سرية معلومات العميل

Auditor's Duty of Confidentiality to Clients

أثناء مسار عملية المراجعة يصبح أعضاء فريق المراجعة ذو معرفة تماماً بأنشطة مشروعات العميل وعملياته وأموره المالية . ويتعين على أعضاء فريق المراجعة أحترام طبيعة سرية تلك المعلومات التي علموا بها.

فخلال أداء عملية المراجعة يتوافر للممارس قدراً هاماً من المعلومات تحمل طبيعة السرية مثل مرتبات الموظفين ، بيانات تكلفة المنتج ، تسعير المنتج ، الخطط الأعلانية ، عقود العملاء والمديرين . فإذا ما قام المراجع بنشر تلك المعلومات إلى أشخاص خارج الشركة محل المراجعة أو العاملين بها الذين ليست لديهم غرض الأطلاع عليها ، ستؤثر علاقته بالإدارة على نحو خطير وفى الحالات القصوى يمكن أن تتأثر سلبياً ويجب تطبيق متطلبات السرية فى كافة الخدمات المؤداه بواسطة منشآت المراجعة بما فى ذلك الأستشارات الضريبية والاستشارات الإدارية .

وبـدون الاتنقـاص مـن أهميـة مبدأ سـرية المعلومـات فأنـه الافصـاح عـن المعلومات يسمح به بوجه عام في ظل المواقف التالية :-

- عندما يصرح العميل للمراجع بالافصاح عن المعلومات .

- إذا ما كان للمراجع واجب قانوني تجاه الافصاح عن المعلومات على سبيل تقديم المستندات كدليل أثبات في أحد الدعاوى القضائية .

- إذا مـا كـان للمراجـع واجـب مهنـي للافصـاح عـن المعلومـات السـرية علـى سبيل المثال من أجل الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية .

ومع ذلك بغض النظر عن وجود ظروف محدودة جداً علـى سبيل المثـال تلـك المشــار إليهـا بعاليـه فـأن المـراجعين يتعـين علـيهم أنـه يحترمـوا سـرية معلومـات العميـل التـي تصـل إلـى أنتبـاهم كنتيجـة لأداء مراجعـاتهم . وبغـض النظـر عـن ذلـك ففـى السـنوات الحديثـة فـأن الواجـب الخـاص بسـرية معلومـات العميل تجاه عملاء المراجعة قد أصبح محل تساؤل . وقد حدث ذلـك علـى وجـه الخصـوص عنـدما تزايـدت حـالات غـش الشـركات بالإضـافة إلـى التصـرفات الاخري غير القانونية عن طريق مديري الشركة أو المسئولين فـي المسـتويات العليـا والتـي فـي ضـوئها تـم طـرح تسـاؤل عـن طريـق السياسـيين والمحـاكم والمحررين المالين بالاضافة إلـى الجمهـور عـن أسـباب عـدم أكتشـاف مراجعـي الشركات عن مثل تلك التصرفات وعدم تقريرهم عنهـا الـي السـلطة الملائمـة . وقد أكد المراجعون بالاستجابة لذلك أنه في ضوء غياب المتطلـب القـانونـي فـأن مسـئوليتهم عـن سـرية المعلومـات تجـاه عملاتهـم تعتبـر ضـخمة وتمـنعهم مـن التقريـر عـن أمـور هامـة يـتم أكتشـافها أثنـاء عمليـة المراجعـة للطـرف الثالـث متضـمناً السـلطات التنظيميـة والقانونيـة علـى سـبيل المثـال الشـرطة أو غرفـة التجارة أو الصناعة أو ما إلى ذلك .

ونتيجة للاستجابة إلى الضغوط سواء من الجمهور أو السياسيين أو الاعلام فقد ضمن مجلس تطبيقات المراجعة متطلبات معينة في إيضاح معايير المراجعة رقم ١١٠ بعنوان الغش والخطأ بالإضافة إلى إيضاح معايير المراجعة رقم ١٢٠ بعنوان دراسة القانون واللوائح . وكما ذكر فيما سبق فأن إيضاح معايير المراجعة رقم ١١٠ قد فرض مسئولية على المراجعين تجاه التقرير عن الغش المشكوك فيه أو الفعلي المكتشف أثناء عملية المراجعة إلى السلطة الملائمة عندما يكون في الصالح العام أن يتم ذلك . كما أن إيضاح معايير المراجعة رقم ١٢٠ قد فرض بالمثل على المراجعيين ذلك حيث تعامل المعيار مع موقفين هما :-

(i) عندما يكون للمراجعين مسئولية قانونية للتقرير إلى السلطة الملائمة (على سبيل المثال في ظل قانون الخدمات المالية عام ١٩٨٦) .

(ii) عندما لا يكون للمراجعين أي مسئولية قانونية للتقرير لاي طرف خارج العميل .

وقد ذكر إيضاح معايير المراجعة أنه عندما يواجه المراجعون حالات فعلية أو مشكوك فيها لعدم الالتزام بالقانون واللوائح من شأنها أظهار مسئولية قانونية للتقرير إلى سلطة ملائمة فأنهم يجب أن يقوموا بالتقرير عن ذلك بدون أي تأخير.

وقد أكدت قاعدة ميثاق السلوك الأخلاقى الصادر عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين رقم ٣٠١ بعنوان السرية **Confidentiality** بأنه يتعين على العضو العامل فى الممارسة العامة أن لايفصح عن أية معلومات سرية تخص العميل دون الحصول على موافقة وقد تم صياغة تلك القاعدة :-

- لتبصير العضو بإلتزاماته المهنيه .

- للتأثير على أى إلتزام للعضو بالإذعان للإستدعاءات الرسمية أو لمنعه من الإستجابه للقوانيين المطبقة أو للإجهزه التنظيمية الحكومية .

- لمنع القيام بفحص الممارسة المهنية للعضو .

- لمنع العضو من التقدم بشكوى إلى الأستجابه لأى أستفسار من الأجهزه المهنيه .

مما سبق يتضح أن المراجعين يلتزمون بمسئولياتهم الخاصة بالحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بعملائهم . ومع ذلك عندما يوجد واجب قانوني أو تنظيمي معين أو أن يكون من الصالح العام أن يتم الافصاح فأن المراجعين يتعين عليهم الخروج عن تلك المسئولية ويفصحون عن تلك الامور ذات الاهمية إلى سلطة ملائمة . ويتم عكس ذلك المعني في الجزء الثاني من المبدأ الاساس للمراجعة الخارجية بعنوان النزاهة .

أن المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها في ضوء اداء مسار عملية المراجعة يتم الافصاح عنها عندما يكون ذلك في الصالح العام أو بقوة القانون.

فكما أوضحت الفقرة الثانية من القاعدة رقم ٣٠١ أنه يوجد أربعة أستثناءات لمتطلبات السرية ، تتعلق تلك الأستثناءات بمسئوليات تفوق فى الأهمية الحفاظ على العلاقات السرية مع العميل .

الإلتزامات المتعلقة بالمعايير الفنية

بفرض أنه بعد مرور ٣ أشهر على أصدار تقرير نظيف للمراجعة ، أكتشف المراجع أن القوائم المالية تحتوى على تحريف جوهرى . وعند مواجهة الإدارة ردت أنه حتى مع أتفاقها على وجود تحريف بالقواءم المالية ، فإن ضرورات السرية تمنع المراجع من إخبار أحد بذلك . ويشبه هذا المثال ما حدث فى واقعة قضائية حقيقية هى **Yale Express** . حيث حدث خلاف يتعلق بهذه الواقعة أدى إلى إصدار نشرة تخص مسئوليات المراجع بشأن إلحقائق

التى تتضح فيما بعد والتى تشير إلى عدم ملائمة تقرير المراجعة الذى سبق إصداره . ويوضح الأستثناء رقم (١) فى القاعدة ٣٠١ بشكل جلى أن مسئولية المراجع فى تنفيذ المعايير المهنية تفوق أى إعتبار للسرية . وفى ظل مثل هذه الواقعة يجب إصدار تقرير مراجعة معدل ويلاحظ على أية حال أن ذلك الخلاف نادراً مايقع فى الحياة التطبيقية .

الاستدعاءات الرسمية

من الوجهة القانونية يطلق على المعلومات صفة الخصوصية **Privileged** ما دامت الدعوى القضائية لا تتطلب من الشخص إفشاء معلومات ، حتى فى ظل وجود إستدعاء رسمى . وتعد المعلومات التى يتم الأطلاع عليها أثناء تأدية المحامى لعمله أو الطبيب لعمله معلومات خاصة . ولاتعد المعلومات التى يحصل عليها المراجع من العميل معلومات خاصة . وبذلك فإن الأستثناء رقم (٢) من القاعدة ٣٠١ يعد ضرورى لمنشآت المحاسبة للإلتزام بالقانون .

فحص النظير Peer Review

عندما تقوم منشأة محاسبة بفحص النظير لرقابة الجودة فى منشأة محاسبة أخرى وتعد ممارسة مقبولة أن يتم فحص العديد من أوراق العمل . وإذا تم الترخيص من جانب المجمع الأمريكى للمحاسبين أو المجمع المحاسبى بالولاية للقيام بفحص النظير ، لايعد الحصول على ترخيص من العميل لإختيار أوراق العمل أمراً ضرورياً حيث قد يؤدى ذلك التى تقييد التوصل للمعلومات عمليات فحص النظير وضياع الوقت . ومن الطبيعي أن تعامل المعلومات التى يتم التوصل إليها خلال فحص النظير فى إطار أعتبارات السرية ولايتم أستخدامها فى أية أغراض أخرى .

الاستجابة لقسم الأخلاقيات

إذا تم أتهام الممارس بالقيام بإداء فنى غير ملائم بواسطة قسم الأخلاقيات فى المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين فى إطار عمل هيئة المحكمة بالقسم

فى ظل القواعد من ٢٠١ إلى ٢٠٣ ، سيكون من حق القسم أن يطلب فحص أوراق العمل الأستثناء رقم (٤) فى القاعدة ٣٠١ . على منشأة المحاسبة أن تتجاهل طلب فحص أوراق العمل بإدعاء سرية المعلومات . وبالمثل إذا لاحظت منشأة محاسبة وجود مايعيب أوراق العمل لمنشأة محاسبة أخرى فإنها لايمكن إدعاء السرية كسبب لعدم تقدمها بشكوى لاسمية عن أداء المراجعة الملائم فى منشأة المحاسبة الأخرى .

٦،٥ أسئله وتطبيقات

- ٦،٥،١ أسئلة للمراجعة

١- حدد الخطوات الرئيسية في عملية المراجعة .

٢- أشرح بإختصار الهدف من :-

(i) إجراءات الالتزام .

(ii)إجراءات التحقق الاساسى .

لكل من تلك الاهداف أعطي مثالاً عن إجراء المراجعة الذي يتم تصميمه للوفاء بذلك الهدف .

٣- حدد إجراء المراجعة الذي يستخدم للتحقق من كل من البنود التالية - وأشرح بإختصار طبيعة كل إجراء مع الإشارة إلى كيفية تطبيقه في الوقت المحدد :-

(i) قيمة مواد ومهمات في نهاية السنة .

(ii)قيمة رصيد حسابات المدينين التجاريين في نهاية السنة .

(iii) مصروفات التأمين ضد الحريق عن السنة محل المراجعة .

(iv) قيمة المواد الخام المشتراه في السنة محل المراجعة .

(v) الالتزام الناشئ من إجازة الخدمة الطويلة المتاحة للعاملين في نهاية السنة .

٤- حدد ما إذا كنت تتفق أو تختلف مع الإيضاح التالي - أشرح بإختصار الإجابه.

يتطلب جمع أدلة الأثبات طبقاً لمعايير المراجعة من المراجع أن يحصل على أفضل دليل أثبات لكل بند في القوائم المالية بغض النظر عن تكلفة الحصول عليه أو الصعوبة التي يمكن مواجهتها فى تجميعه .

٥- أشرح كيف يحصل المراجع على دليل أثبات من كل من العمليات التالية:

(i) ٣٠٠ المعدات

٣٠٠٠ النقدية

(ii) ٤٠٠٠ المعدات

٤٠٠٠ النقدية

(iii) ٢٠٠٠ مصروف الإهلاك

٢٠٠٠ الإهلاك المتجمع للمعدات

(iv) ١٠٠٠ مصروف التأمين

١٠٠٠ التأمين المدفوع مقرماً

٦- لخص متطلبات أيضاح معايير المراجعة رقم ٢٤٠ بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة المرتبط بالآتى :-

(i) التوجيه . (ii) الاشراف .

(iii) الفحص .

.على عمل أعضاء فريق المرجعة .

٧- أشرح بإختصار مسئوليات شريك أرتباط المراجعة عندما يعتمد على عمل الخبراء عند تأدية أحد إجزاء من عملية المراجعة .

٨- عرف وحدد

(a) أوراق عمل المراجعة .

(b) خمسة أغراض خاصة بإوراق عمل المراجعة .

٩- (a) فرق بين المعلومات المتضمنه في :-

(i) ملف المراجعة الدائم . (ii) ملف المراجعة الجاري .

(b) وفر مثالين عن المعلومات المتضمنه في كل من الملفين.

١٠- (a) لخص متطلبات إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٣٠ بعنوان أوراق العمل الخاصة بملكية وحيازة أوراق عمل المراجعة .

(b) صف بإختصار الظروف التي خلالها قد يكون على المراجعيين واجب يتمثل فى تخطى مسئولياتهم الخاصة لسرية المعلومات الخاصة بعملائهم والتقرير عن أمور ذات اهتمام يقومون بمواجهتها أثناء عملية المراجعة إلى سلطة ملائمة (في إجابتك يتعين الأشارة إلى المتطلبات الملائمة لكل من إيضاحى معايير المراجعة رقمى ١١٠ ، ١٢٠ على وجه التحديد) .

- ٦,٥,٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-

(١) هناك أربعة مراحل رئيسية لأداء عملية المراجعة.

(٢) هناك عديد من إجراءات المراجعة التي تساعد على اكتساب الفهم بالعميل وأنشطته.

(٣) هناك ارتباط وثيق بأهداف المراجعة وإجراءاتها وخطواتها.

(٤) ينشأ الخلط والتشويش في مصطلحات أهداف المراجعة وإجراءاتها من ثلاثة أسباب رئيسية.

(٥) هناك هدف شامل للمراجعة بالإضافة إلى وجود إضافة أخرى وسيطة عامة وخاصة تساعد على تحقيق ذلك الهدف.

(٦) لتحقيق أهداف المراجع يتعين إتباع عدة خطوات معينة.

(٧) عند أداء عملية المراجعة يتعين على المراجعين جمع أدلة إثبات ملائمة وكافية لأغراض الوفاء بأهداف المراجعة.

(٨) تختلف طرق أدلة جمع إثبات المراجعة حسب الهدف من إجراء عملية المراجعة.

(٩) تتضمن عملية المراجعة فحص للنظام المحاسبي واختبار مواطن قوة نظام الرقابة بالإضافة إلى اختبارات التحقق الأساسية.

(١٠) يهدف فحص النظام المحاسبي لتحقيق هدفين رئيسيين.

(١١) تقع إجراءات التحقق الأساسية داخل مجموعتين واسعتين.

(١٢) يشير مصطلح إجراء الالتزام إلى اختبار مواطن قوة الرقابة الداخلية.

(١٣) هناك علاقة ارتباط بين إجراءات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية.

(١٤) هناك مجموعتين فرعيتين من اختبارات التفاصيل يمكن التمييز بينها.

(١٥) يعتمد تحديد أي أدلة الإثبات التي يتعين جمعها على عدة عوامل أساسية.

(١٦) تشير ملائمة دليل الإثبات إلى مدى مناسبته للوفاء بهدف معين.

(١٧) عادة ما يستخدم مصطلح صلاحية وجودة دليل الإثبات كمرادف لإمكانية الاعتماد عليها.

(١٨) يمكن تحسين صلاحية وجدارة أدلة الإثبات عن طريق أداء اختبارات إجراءات مراجعة تتصف بخمس خواص رئيسية.

(١٩) قد يتم الحصول على أدلة إثبات المراجعة من ثلاثة مصادر أساسية تختلف فيما بينها من حيث إمكانية الاعتماد عليها والموازنة بين تكلفتها وعوائدها.

(٢٠) أن تحديد مقدار دليل إثبات المراجعة الذي يعتبر كافيا وملائمًا بتأثر بعديد من العوامل.

(٢١) عند دراسة تخصيص المراجعين على مهام المراجعة يتطلب التمييز بين ثلاثة مجموعات من أعضاء فريق المراجعة.

(٢٢) عندما يسعى المراجع للحصول على مساعدة من أحد الخبراء فإنه ما يزال مسئولا عن كافة جوانب المراجعة بما فيها رأي ذلك الخبير مع مراعاة متطلبات معينة ذات صلة.

(٢٣) ينبغي على المراجع القيام بالإشراف الدقيق على المساعدين مع مراعاة عدة اعتبارات هامة ذات صلة.

(٢٤) تخدم أوراق العمل بجانب توفيرها دليل إثبات عن أن العمل المؤدى يتفق مع معايير المراجعة عدة أغراض أخرى.

(٢٥) تتضمن أوراق عمل المراجعة كل من ملف المراجعة الدائم وملف المراجعة التجاري.

(٢٦) تعتبر أوراق عمل المراجعة أحد ممتلكات المراجعة التي يتعين الحفاظ عليها لمدة معينة رغمًا عن أن معظمها يتكون بمعرفة عميل المراجعة.

(٢٧) يتعين فحص أوراق عمل المراجعة تطبيقًا لمعيار رقابة الجودة على عمل المراجعة.

(٢٨) بدون الانتقاض من أهمية مبدأ سرية المعلومات قد يتم الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها أوراق عمل المراجعة في ظل مواقف معينة.

الفصل السابع

البدء في عملية المراجعة

إجراءات التعاقد واكتساب الفهم بالعميل

Commencing an Audit: Engagement Procedures and Gaining an Understanding of the Client

٧.١ قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم.

٧,١,١ علاقات المراجع والعميل.

٧,١,٢ تحديد العملاء المرتقبين.

٧,١,٣ فحص العميل الجديد.

٧,١,٤ فحص الاستمرار مع عميل قديم.

٧,١,٥ الحاجة إلى فحص ما قبل التعاقد.

٧,٢ تقييم استقلالية وكفاية المراجع لأداء عملية المراجعة.

٧,٣ تقييم استقامة ونزاهة ملاك أو مديري أو إدارة العميل.

٧,٤ التغيرات في التعيين: الاتصال بالمراجع السابق.

٧,٥ خطابات تعاقد المراجعة.

٧,٦ فهم أعمال وصناعة العميل.

٧,٦,١ أهمية الحصول على فهم بالعميل وأعماله.

٧,٦,٢ الحصول على معرفة بالعميل وأعماله.

٧,٧ أسئلة وتطبيقات.

٧٫١ قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم

Client Acceptance and Continuance

- ٧٫١٫١ علاقات المراجع والعميل

في ذلك الفصل يتم البدء بدراسة عملية المراجعة **Audit Process** ، حيث يفترض أن المراجع (سواء أكان مراجع فردي أو منشأة للمراجعة) قد وافقت الشركة على تعيينه كمراجع. كما يتم مناقشة الخطوات التي يجب أن يتخذها المراجع قبل قبول التعاقد وتتمثل في إعداد خطاب تعاقد المراجعة بالإضافة إلي كافة الخطوات الهامة المرتبطة باكتساب فهم شامل لمنشأة وصناعة العميل بما فيها عملياته وأعماله ومخاطره.

تتسم العلاقة القانونية بين المراجع وشركة العميل **Auditor-Client Relationship** وبين المراجع وحملة أسهم **Auditor-Shareholders** الشركة بأنها فريدة وغير عادية لحد ما. وقد ذكر سابقًا بأنه في ظل متطلبات قانون الشركات عام ١٩٨٥ يعتبر المساهمون مسئولون عن تعيين المراجع. كما يوحي القانون التشريعي ضمنًا «إن المراجع يتم تعيينه بصفة رئيسية لحماية مصالح المساهمين. ومع ذلك فبعد التعيين عن طريق الجمعية العامة للشركة فإن المراجع لا يقوم بالاتصال بالمساهمين حتى يتم إرسال تقرير مراجعة إليهم (في نهاية الفترة الحالية بالارتباط بالقوائم المالية المراجعة).

وبغض النظر عن أن المراجعين يتم تعيينهم عن طريق مساهمي الشركة (على الأقل فنيا) فإن ترتيب التعاقد على أداء عملية المراجعة تكون بين المراجع وإدارة شركة العميل ونتيجة لذلك فإن المراجع يكون لديه مسئولية تعاقدية مع الشركة وليس مع مساهميها. علاوة على ذلك فعند أداء عملية المراجعة فإن علاقة عمل وثيقة تتطور بالضرورة بين المراجع والمديرين أو

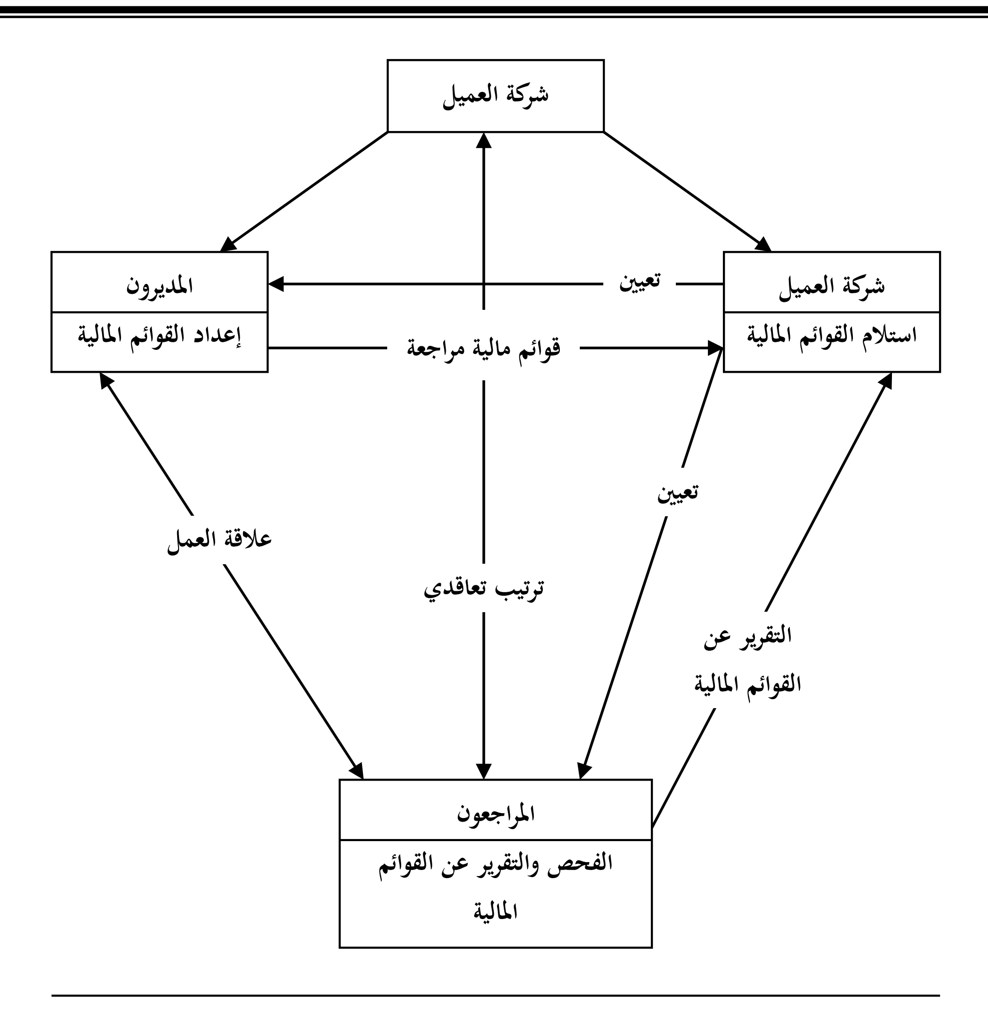
الإدارة وهم يمثلون إدارة الشركة وليس إدارة المساهمين والذين يحصلون على خطاب إدارة العميل الذي يمثل تقرير تفصيلي بنتائج المراجعة. أن علاقة المراجعة مع شركة العميل ومساهميها يتم توضيحه بيانيا في الشكل رقم ٧,١ في ضوء هذه العلاقة الثنائية للمراجعين مع إدارة الشركة ومع مساهميها من الضروري أن يتمسك هؤلاء المراجعون بدقة بالمبادئ الأساسية للمهنة. الموضوعية والاستقلالية. أو بعبارة أخرى يتعين أن يظلوا موضوعيين ومستقلين عن المنشأة ومديريها.

وعند دراسة قبول عميل جديد فإن معظم مكاتب المراجعة تتبع عدة خطوات يوضحها الشكل رقم ٧,٢ ، أما بالنسبة لقبول عميل مستمر فإن معظم مكاتب المراجعة تقوم باتباع كافة تلك الخطوات فيما عدا الخطوة الأولى.

وبصفة عامة في الظروف المثلى يجب أن يتصل العميل المتوقع بالمراجع مقدمًا قبل نهاية السنة المالية المطلوب مراجعتها وذلك حتى يكون للمراجع الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل هذه المهمة أم لا، فضلاً عن تخطيط العملية بشكل مناسب. ولا شك أن التعيين المبكر للمراجع إنما يكون مفيدًا ونافعًا، فالتعيين المبكر يمكن المراجع من إتمام جزء كبير من مراجعته قبل تاريخ الميزانية، الأمر الذي يسمح بإتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة.

وعادة ما تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط في بداية المراجعة، وعادة ما تتضمن تلك الأنشطة في تقرير ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم. يوضح الشكل البياني رقم ٧,٣ نموذج معياري للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة تعرف عادة باسم مرحلة قبول العميل **Client Acceptance**.

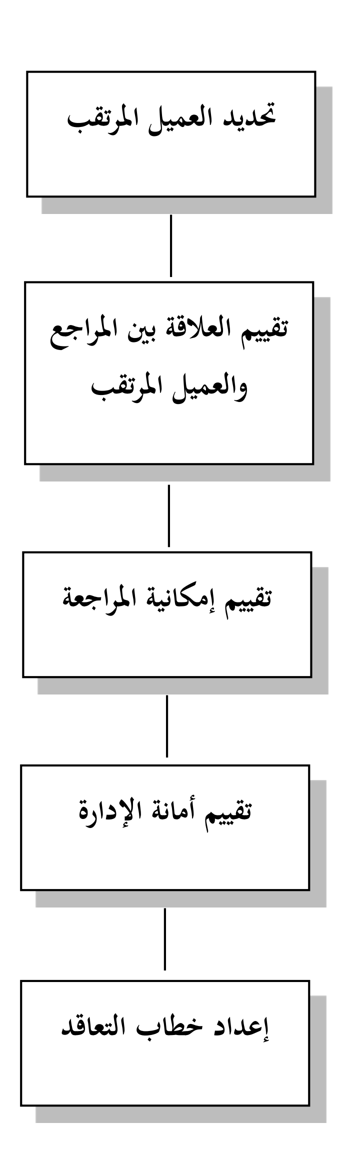
شكل بياني رقم (٧,١)
علاقة المراجع بشركة العميل ومساهميها



* يلاحظ أنه ليس هناك متطلب للاتصال بين المساهمين والمراجع بخلاف ما يتم عن طريق تقرير المراجعة واجتماع الجمعية العامة للمساهمين. حتى أن الاتصال عن طريق تقرير المراجع لا يعتبر مباشرا حيث أن المديرين مسئولون عن تقديم القوائم المالية كاملة مع تقرير المراجع إلى المساهمين

شكل رقم (٢/٧)

قبول عميل مراجعة جديد



شكل إيضاحي رقم (٧,٣)

نموذج معياري – للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة – قبول العميل

الهـدف	**تحديد كل من قبول العميل والقبول عن طريق العميل.** **التقرير عن الحصول على عميل جديد أو استمرار العلاقة مع عميل قائم ونوع ومقدار الأعضاء المطلوبين.**
الإجراءات	**١- تقييم الخلفية السابقة عن العميل وأسباب عملية المراجعة.** **٢- تحديد ما إذا كان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل.** **٣- تحديدي الحاجة إلى مهنيين آخرين.** **٤- الاتصال بالمراجع السابق.** **٥- إعداد مقترح العميل.** **٦- اختيار أعضاء المراجعة المرتبطين بأداء عملية المراجعة.** **٧- الحصول على خطاب تعاقد.**

وعلى الرغم من أن الحصول على عقد لمراجعة عميل جديد أو الاحتفاظ بعميل قديم لا يعد أمرًا سهلا في مهنة تنافسية مثل المحاسبة العامة، إلا أن ذلك يتعين مراعاته عند اتخاذ قرار قبول العملاء. حيث أن المسئوليات القانونية والمهنية لمنشأة المحاسبة المتعلقة بالعملاء الذين يفتقدون الأمانة أو الذين يثيرون الجدل حول أداء المراجعة وأتعابها سيؤدي إلى وقوع مشاكل بأكثر مما ينتج عنهم نفع. وترفض بعض منشآت المحاسبة التعامل مع أي عملاء في بعض الأنشطة التي تتميز بالخطر الشديد.

- **٧،١،٢ تحديد العملاء المرتقبين** Identify Potential Clients

معظم منشآت الأعمال التي يتم مراجعتها بشكل دوري لديها علاقة مستمرة مع احد المراجعين، وعادة ما يتم استخدام نفس مكتب المراجعة خلال مدة زمنية ممتدة نسبيا. ومع ذلك فقد يقوم العملاء بتغيير مراجعيها لعديد من الأسباب لعل

أبرزها:- الحصول على حد أدنى من أتعاب المراجعة، الحصول على خدمات جديدة أو لتجنب مظاهر الاختلاف مع المراجع وبعض من منشآت الأعمال تقدم بتغيير وتدوير مراجعيها من خمسة سنوات إلى سبعة سنوات كسياسة عامة لها.

يلخص الشكل رقم (٧،٤) دراسة ميدانية ترتبط بالتغيرات المتعلقة بمكاتب المراجعة الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية. أما المنشآت التي تم مراجعتها سابقا فإنها قد تحتاج إلى عملية فحص لاستيفاء التزاماتها التعاقدية أو ببساطة بسبب رغبة ملاكها أو مديريها.

شكل رقم (٧،٤)

الأسباب الخاصة بتغيير المنشآت لمراجعيها

تعتبر الأسباب المرتبطة بتغيير المنشآت لمراجعيها قضية هامة جدية بين الممارسين والمستخدمين والمنظمين، وفي إحدى الدراسات البحثية المرتبطة ببحث أسباب تغيير المراجعين تبين أن أغلب المتغيرات الهامة المؤثرة قد تمثلت في عوامل خاصة بالعميل مثل الفشل المالي والحجم والنمو بالإضافة إلى عوامل خاصة بالمراجع مثل زيادة تكلفة أتعاب المراجعة بالإضافة إلى الخبرة والمعرفة بالصناعة، وقد تم الإشارة إلى وجود عوامل تعتبر غير هامة لعل أبرزها الطرح العام للأوراق المالية لشركة المراجعة.

وحتى منتصف السبعينات حظر دليل ادب السلوك المهني الصادر عن طريق جمع المحاسبين القانونين الأمريكي من الإغواء المباشر للعملاء **Direct Solicitation of Clients** ، وعلى الرغم من أن بعض المراجعين لا يقومون بإغراء العملاء رسميا إلا أن البعض الأخر يقوم بذلك وقد يكون لدى العميل المرتقب مجموعة من الأسباب الخاصة لاقتراح عميل معين يتضمن توصيات من الآخرين ، أو المعرفة المباشرة من مشروعات أخرى أو اتصالات مهنية أو نشرات مكتب المراجعة المرسلة إلى العميل المرتقب. وقد يتم دعوة المراجعين لتقديم مشروع مقترح شفوي أو مكتوب يصف كيف يمكن أن يخدم مكتب

المراجعة ذلك العميل المرتقب وكيفية تقدير التكاليف المرتبطة بالخدمات التي يمكن تقديمها. غالبا ما تكون مثل تلك المشروعات المقترحة متقنة تماما ومفصلة بدقة وتتضمن خبرة المراجعة المرتبطة بصناعة العميل المرتقب بالإضافة إلى السيرة الذاتية للأفراد الذي سيكونون مسئولين عن أداء مهمة المراجعة.

ولا تعتبر المقترحات التفصيلية مطلوبة في حالة الاندماجات أو شراء الشركات.

- ٧،١،٣ **فحص العميل الجديد**

قبل أن يتم قبول عميل جديد تقوم معظم منشآت المحاسبة بفحص الشركات لتحديد إمكانية التعامل معها. ويجب في هذا الإطار أن يتم تقييم موقف العميل المتوقع في مجتمع الأعمال، والاستقرار المالي للعميل وعلاقة العميل بمنشاة المحاسبة التي كانت تقوم بالمراجعة. وعلى سبيل المثال تدقق العديد من منشآت المحاسبة في قبول العملاء الجدد الذين يمارسون العمل حديثًا، والذين يزيد معدل النمو لديهم على نحو سريع. حيث أن العديد من هذه المنشآت تعاني من الفشل المالي وتتعرض منشأة المحاسبة للدعاوي القضائية على نحو أكثر احتمالا نتيجة لذلك.

وتطالب معايير المراجعة الأمريكية كما سبق الذكر أن يتصل المراجع الجديد للعميل [المراجع اللاحق] مع المراجع الذي كان يقوم بالمراجعة [المراجع السابق] ويتمثل الغرض من ذلك في مساعدة المراجع اللاحق على تقييم ما إذا كان سيقبل القيام بالمراجعة أم لا ويمكن أن يتم في هذا الاتصال إبلاغ المراجع اللاحق أن العميل يفتقد للأمانة أو أن العلاقة بين المراجع السابق والعميل كان يشوبها خلافات حول مبادئ المحاسبة وإجراءات المراجعة أو أتعابها.

ويقع عبء إتمام مثل ذلك هذا الاتصال على المراجع اللاحق. ويجب على المراجع السابق أن يستجيب لطلب الحصول على المعلومات، ومع ذلك طبقًا لمتطلبات السرية في ميثاق السلوك المهني، يجب أن يحصل المراجع السابق على ترخيص من العميل قبل البدء في الاتصال. وفي حالة وجود مشاكل أو نزاعات قانونية بين العميل والمراجع السابق يمكن اختصار استجابة المراجع اللاحق أن يأخذ في الاعتبار رغبته في قبول العميل المرتقب دون القيام بأي فحوص أخرى إذا لم يرخص العميل بإجراء الاتصال أو لم يقدم المراجع اللاحق استجابة شاملة.

وحتى إذا تم مراجعة العميل الجديد من خلال منشأة محاسبة أخرى يتم عادة إجراء فحوص أخرى. وتشمل مصادر الحصول على المعلومات كل من المحامي المحلي ، المحاسبون القانونيون الآخرون ، البنوك ، والشركات الأخرى. وفي بعض الحالات يمكن أن يعين المراجع فاحصا مهنيا للحصول على معلومات عن سمعة وماضي أفراد الإدارة الرئيسيين. ويكون الفحص المكثف ملائمًا عندما توجد عملية مراجعة سابقة أو عندما لا يقدم المراجع السابق المعلومات المطلوبة أو إذا ظهرت مؤشرات عن وجود مشكلات خلال الاتصال.

- ٧،١،٤ فحص الاستمرار مع عميل قديم

تقوم العديد من منشآت المحاسبة بتقييم عملائها سنويا لتحديد ما إذا كانت ستستمر في تقديم خدمة المراجعة لديهم. وتمثل المنازعات السابقة مع العملاء بخصوص المجال الملائم للمراجعة نوع الرأي الذي سيتم إصداره أو الأتعاب أهم أسباب عدم الاستمرار مع العملاء وقد يرى المراجع أيضا أن العميل يفتقر للأمانة وبالتالي لا يجب الاستمرار في التعامل معه، وإذا حدث أن رفع العميل دعوى قضائية ضد المراجع أو العكس لا يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستمر في

المراجعة. وعلى نحو مماثل إذا استمر العميل في عدم دفع الأتعاب عن الخدمات المؤداة لأكثر من عام، فلا يمكن لمنشأة المحاسبة أن تنفذ المراجعة عن العام الحالي. وأداء المراجعة في مثل هذه الحالات يمثل انتهاكًا لميثاق السلوك المهني الخاص بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين بخصوص الاستقلال.

وحتى إذا لم تحدث الحالات الساق ذكرها قد تقرر منشأة المحاسبة عدم الاستمرار مع العميل لوجود خطر كبير في النشاط الذي يعمل فيه وعلى سبيل المثال قد تقرر منشأة المحاسبة أن هناك خطرًا كبيرًا يتمثل في الخلافات بخصوص القواعد التنظيمية بين إحدى الهيئات الحكومية وأحد العملاء والتي قد ينتج عنها فشل العميل ماليًا وبالتالي يتم مقاضاة منشاة المحاسبة، وحتى إذا كان أداء المراجعة مربحًا فإن الخطر قد يجاوز المنافع من أداء المراجعة.

ويعد فحص العملاء الجدد وإعادة تقييم العملاء الحاليين جزءًا هامًا في تقدير مخاطر المراجعة الممكن قبولها، وبافتراض أن العميل المرتقب يعمل في نشاط محفوف بالخطر، والإدارة لديه تتسم بالأمانة، ولكنها تخاطر ماليًا على نحو كبير فإذا قدرت منشاة المحاسبة خطر المراجعة الممكن قبوله وفقًا لمستوى منخفض جدًا، فقد تختار منشاة المحاسبة عدم قبول العميل، أما إذا رأت منشأة المحاسبة أن خطر المراجعة الممكن قبوله صغير ولكن العميل مازال مقبولا فمن المحتمل أن تتأثر الأتعاب المقترحة التي يجب على العميل أن يدفعها، وتتسم تكلفة المراجعة بالكبر عند أداء المراجعة بمستوى منخفض من خطر المراجعة الممكن قبوله وبالتالي تزيد أتعاب المراجعة.

- **٧،١،٥ الحاجة إلي فحص ما قبل التعاقد**

The Need for a Pre-Engagement Investigation

وفي ظل وجود بيئة متنافسة ليس من السهل دائماً الحصول على والاحتفاظ بعملاء المراجعة. وبغض النظر عن ذلك عندما يقدم المراجعون تعاقد مراجعة جديد أو مستمر يتعين عليهم بحرص مراعاة ما إذا كان من الحكمة أن يتم قبول العرض أم لا. فليس من الصواب أن يتم قبول (أو الاحتفاظ) بعميل مراجعة تنقص أدارتها النزاهة أو المجادلة بشكل مستمر ومتصل عن السلوك السليم لعملية المراجعة أو أتعاب المراجعة. ومن الأهمية على وجه المساواة ألا يتم قبول تعاقد المراجعة إذا لم يكن أن يتم تخصيص أعضاء فريق مراجعة يمتلكون المستويات الضرورية للاستقلالية، والمهارات والكفاية. وكما ذكر في إيضاح معايير المراجعة رقم (٢٤٠) بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة **Quality Control for Audit Work** " قبل قبول تعاقد مراجعة جديد يتعين على المنشآت أن تتأكد من أنها:-

(**a**) مؤهلة ولديها كفاية في الاضطلاع بذلك العمل.

(**b**) الدراسة بحرص ما إذ كان هناك أي تهديدات لاستقلاليتها وموضوعيتها وإذا ما كان الأمر كذلك ما إذا كان قد تم وضع آليات حماية كافية.

(**c**) تقييم نزاهة الملاك والمديرين والمسئولين المختصين بالمنشأة.

(**d**) الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية الصادرة عن طريق هيئات المحاسبة المهنية بالارتباط بالتغيرات في التعيين.

يتعين أيضاً على المنشآت أن تتأكد من أنها قد قامت بدراسة تلك الأمور قبل نهاية استمرارها كمراجع وعند تقرير ما إذا كانت راغبة في الاستمرار كمراجع للشركة.

وعلى وجه التحديد في ضوء متطلبات إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم (٢٤٠) المذكورة بعالية من الملائم أن يتم مناقشة عناصر فحص ما قبل التعاقد تحت العناوين التالية:-

- تقييم استقلالية وكفاية المراجع لأداء عملية المراجعة.
- تقويم نزاهة ملاك ومديري وإدارة عميل المراجعة.
- التغيرات في التعيين: والاتصال مع المراجع السابق.

٧٠٢ تقييم استقلالية وكفاية المراجع لأداء عملية المراجعة

Assessing the Auditor's Independence and Competence to Perform the Audit

في الفصلين الثالث والرابع تم بالتفصيل فحص أهمية أن يكون المراجعين مستقلين (أو شركاء المراجعة وأعضاء فريق المراجعة) عن عملاء المراجعة أو ادارة عملاء المراجعة. وقد تم ملاحظة وجود عديد من التهديدات **Threats** التي قد تعرض استقلالية المراجعين للمخاطر سواء في المظهر أن لم يكن في الحقيقة. وقد تم فرض متطلبات عديدة للقانون ومهنة المحاسبة على المراجعين من أجل حماية أو تقوية الاستقلالية. وبالمثل ففي الفصلين الثالث والسادس تم ملاحظة أهمية امتلاك المراجعين (أو في حالة عندما تكون المهارات والمعرفة المتخصصة متاحة) المهارات والكفاية الفنية المطلوبة لإتمام عملية المراجعة ويشار إلى ذلك بتقييم إمكانية قابلية المنشأة للمراجعة **Evaluate Audibility** بمعنى هل يكون للمراجع المقدرة على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة لإبداء رأيه عن القوائم المالية.

وقد ألقت المناقشات السابقة لتلك الأمور الضوء إلى الحاجة إلي دراسة ما إذا كانت منشأة المراجعة (قبل قبول عملية تعاقد جديدة أو مستمرة للمراجعة) لديها:-

١- امتلاك درجة استقلالية مطلوبة عن عميل المراجعة سواء من حيث الحقيقة أو المظهر.

٢- امتلاك المستويات المطلوبة للتدريب والخبرة والكفاية الفنية لأداء عملية المراجعة على نحو مقنع. ويتضمن ذلك الامتلاك كل من:-

A- المهارات والخبرة الفنية بالمراجعة.

B- المعرفة الكافية بصناعة العميل (أو العميل المرتقب).

٣- فريق أعضاء مراجعة كاف متاح في الوقت الملائم ويكون لديهم أيضًا درجة استقلالية مطلوبة عن العميل (أو العميل المرتقب) بالإضافة إلى المهارات والكفاية الفنية الضرورية لأداء العمل الذي يتم تخصيصه عليهم.

٤- القدرة على توجيه وإشراف وفحص عميل فريق أعضاء المراجعة كما هو مطلوب عن طريق إيضاح معايير المراجعة رقم (٢٤٠) بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة **Quality Control for Audit work.**

٥- مساعدة متاحة في الوقت المناسب من المراجعين الآخرين إذا ما كان يتعين أداء جزء من عملية المراجعة عن طريقهم.

٦- تقييم الحاجة لمتخصصين خارجين **Evaluate Need for Outside Specialists** عندما يواجه المراجع بمواقف تتطلب معرفة متخصصة ، يجب الاستعانة باستشاري متخصص وقد حدد الإيضاح رقم ٧٣ من معايير المراجعة متطلبات اختيار المتخصصين والخبراء وفحص عملهم وتشمل الأمثلة استخدام خبير في صناعة الماس لتقييم التكلفة الاستبدالية للماس، والخبير الاكتواري لتحديد مدى ملائمة القيمة الدفترية لاحتياطي خسارة التأمين، ويوجد استخدام شائع أخر للمتخصصين يتمثل في استشارة المحامين في التفسيرات القانونية للعقود والحقوق.

ويجب أن يلم المراجع بشكل كاف بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب على المراجع أن يقيم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير ويجب أن يأخذ المراجع أيضًا في اعتباره علاقة الخبير بالعميل بما في ذلك الحالات التي يمكن أن تقلل من موضوعية الخبير.

وبشكل إضافي فقبل قبول عميل مراجعة جديد تحتاج منشأة المراجعة أن تدرس أثر التعاقد على مجموعة تعاقدات مراجعاتها **Audit Portfolio**. وعلى

وجه الخصوص يجب أن تدرس منشأة المراجعة ما إذا كان قبول العميل سوف يتسبب في خلق أي تعارض في المصلحة مع العملاء القائمين، أو ما إذا كان ذلك سيؤثر عكسياً على قدرتها على خدمة العملاء القائمين على نحو ملائم وصحيح.

ويعد اختيار فريق المراجعة **Selection Staff For the Engagement** أمرًا هامًا لمقابلة معايير المراجعة المتعارف عليها وتعزيز كفاءة المراجعة، حيث ينص المعيار الأول من المعايير العامة الأمريكية على ما يلي:-

يجب أن تؤدي المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمراجعين. ويجب أن يتم تعيين المراجعين على الأعمال في ضوء هذا المعيار حيث يوجد في عمليات المراجعة الكبرى واحد أو أكثر من الشركاء والمراجعين في مستويات مختلفة من الممارسة، كما ويمكن أن يتم أيضًا تعيين المتخصصين في مجالي العينات الإحصائية والحاسب الالكتروني، كما يمكن أن يوجد في عمليات المراجعة الصغرى واحد أو اثنين من المراجعين.

ويتمثل العامل الأساسي في تعيين فريق المراجعة في ضرورة الاستمرار من عام لآخر. حيث يكون المراجع المبتدئ الذي يساعد في المراجعة الشخص الذي تتوافر له الخبرة في عملية المراجعة بخلاف الشركاء في غضون سنوات قليلة. وتساعد الاستمرارية منشآت المحاسبة على الحفاظ على التعامل مع المتطلبات الفنية وتوثيق العلاقات الشخصية مع أفراد العميل.

فعادة ما يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل مراجعة مهنيين **Professional Staff** لمساعدتهم في أداء عملهم، أن الشكل الهرمي التنظيمي في منشأة المراجعة النمطي يوضحه الشكل البياني رقم ٧,٥ والذي يتضمن الشركاء، المديرين، المشرفين، والمراجعين الأوائل والمراجعين المسئولين والمحاسبين

التنفيذيين، وعادة ما يبدأ الموظف الجديد كمحاسب تحت التمرين ويأخذ سنوات عديدة عند كل تصنيف قبل أن يحصل على مركز الشريك، وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين فيما بين منشآت المراجعة. تصنف المناقشة التالية الأعمال الشائعة ذات الصلة بكل فئة في ذلك التصنيف.

المحاسبون التنفيذيون (أو المساعدون تحت التمرين)

Staff Accountants (or Junior Assistants)

تتمثل الوظيفة الأولى عندما يبدأ أي فرد في الدخول لمهنة المحاسبة العامة ويطلق على القائمين على تنفيذها بالمحاسبين تحت التمرين أو المحاسبين المساعدين أو المحاسبين المبتدئين . وعادة ما يؤدون مهام المراجعة الأكثر تفصيلية وروتينية حيث يعملون بصفة عامة تحت إشراف المراجعين الأوائل ثم يتدرجون في الأعمال المهمة كلما ثبت تقدمهم وتحسن أدائهم وزادت خبرتهم فيما يعهد إليهم من أعمال.

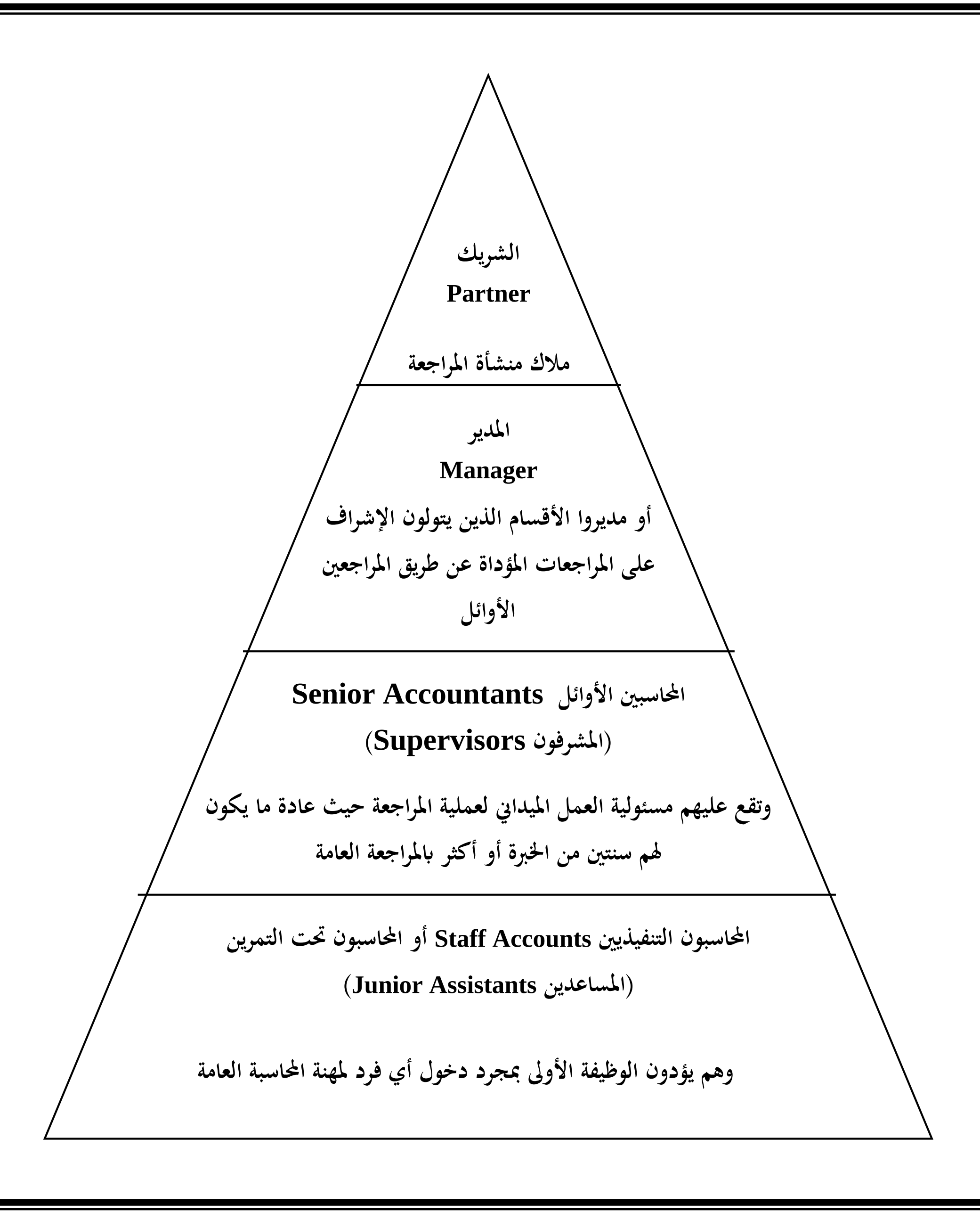
المحاسبون الأوائل (أو المشرفون)

Senior Accountants (or Supervisors)

أن المراجع الرئيسي **Senior Auditor** أو المسئولين عن عملية المراجعة هم الذين يتحملون مسئولية العمل الميداني للمراجعة، وعادة ما يأخذون ما بين

شكل إيضاحي رقم (٧،٥)

الشكل الهرمي التنظيمي لمنشأة المراجعة



سنتين أو أكثر من الخبرة في المراجعة العامة، ويأخذ المراجع الرئيسي دورا رئيسيا في تخطيط عملية المراجعة ويكون مسئولا رئيسيا عن أداء أرتباط

المراجعة عند موقع أعمال العميل، وقد يقوم بتخطيط والإشراف على عمليات المراجعة الأكثر تعقيدا الشريك أو المدير عند التخطيط بالإضافة إلى المدير عند الإشراف على الارتباط.

ويقوم المراجع الأول بالإشراف على عمل أعضاء فريق المراجعة في المستوى الأدنى . وقد يساعد هؤلاء المراجعين الأوائل مساعدين في مستوى أعلى من المحاسبين تحت التمرين يطلق عليهم بالمحاسبين المساعدين أو شبة الأوائل **Semi-Seniors** يتم توزيع العمل عليهم عن طريق المحاسبين الأوائل حسب مستواهم وخبراتهم الزمنية – حيث قد يختصون بالأعمال الأقل أهمية من التي يقوم بها المحاسبين الأوائل ، كما يقومون بفحص أوراق العمل والموازنات الزمنية والمساعدة في إعداد مسودة تقرير المراجعة، ويحتفظ المراجع الأول أيضًا بشكل مستمر بساعات قيام أعضاء فريق المراجعة في كل مرحلة من عمليات الفحص ، كما يحتفظون بالمعايير المهنية للعمل الميداني وعادة يخضع عملهم للفحص والموافقة عن طريق المدير والشريك.

المديرون Managers أو المشرفون (Supervisors)

يقوم المدير بالإشراف على المراجعات المؤداة عن طريق المراجعين الأوائل، حيث يساعد المدير هؤلاء المراجعين الأوائل في تخطيط برامج المراجعة، وفحص أوراق العمل دوريًا بالإضافة إلى تزويدهم بالإرشادات الأخرى، أن المدير يكون مسئولا عن تحديد وتطبيق إجراءات المراجعة الواجبة التطبيق على مراجعات خاصة والاحتفاظ بمعايير موحدة للعمل الميداني ، وغالبا ما يكون على هؤلاء المشرفين مسئولية إتمام وجمع مطالبات منشأة المراجعة إلى عميل المراجعة، وحتى يصبح المراجع مديرا يتعين عليه الحصول على خبرة تبلغ على الأقل خمس سنوات، كما أنه يحتاج إلى الحصول على معرفة واسعة وحديثة بقوانين الضرائب، والمعايير المحاسبية واللوائح

الحكومية، ومن الأرجح أن يكون المدير متخصصا في المتطلبات المحاسبية لأحد الصناعات الخاصة.

وعادة إذا ما اتسعت أعمال المكتب وتزايدت التزامات الشركات وواجباتهم تعذر على الشركاء الإشراف بأنفسهم على كل صغيرة وكبيرة وهنا فمن الأنسب والأفضل تفويض بعض اختصاصاتهم في الإشراف على الأعمال الموكولة لهم، والرقابة على أعضاء عمل المراجعة، إلى أشخاص توافرت لديهم ثقافة علمية عالية وخبرة فنية وعملية واسعة يطلق عليهم مديرو الأقسام.

حيث يتولى كل مدير قسم الإشراف على اختصاصات وأعمال القسم وأهمها متابعة تنفيذ المراجعين لبرامج المراجعة كما وضعت ويلجأ إليهم المراجعون الأول وغيرهم لاستشارتهم والحصول على مشورتهم ورأيهم فيما يعن لهم من نقاط تستلزم استفسارا وشرحا وما يظهر لهم أثناء قيامهم بالإجراءات الفنية للمراجعة من مشاكل يستعصي عليهم حلها ويصعب عليهم الانفراد بمواجهتها والتماس مخرج ملائم لها.

ومن المنطقي أن مدير القسم قد يجد فيما يعرض عليه من أمور تتصل بالسياسة العامة للمكتب، أو أنه يفضل عرضها على من يعلوه علما وخبرة، أو يحس انه لا يقدر على تحمل مسئولية البت النهائي فيها فإنه لا يتوانى عن عرض مثل هذه الأمور على أحد الشركاء أو على الشريك المدير.

الشركاء Partners

يتمثل شركاء المراجعة في ملاك منشأة المراجعة وقد يشكلون مجلس شركاء **Board of Partners** حيث يمثل ذلك المجلس الهيئة الإدارية العليا للمكتب الذي يرسم سياسته العامة ويضع وسائل وأليات لتنفيذها، وقد يختار المجلس أحد الشركاء ليوكل إليه تنفيذ السياسة الموضوعة والعمل على تحقيق أهداف المكتب ويمثله أمام الغير وقد يطلق عليه بالشريك المدير **Manager**

Partner . وعمومًا يرتبط هؤلاء الشركاء بشكل كبير بأعمال تخطيط المراجعة وتقييم نتائجها وتحديد رأي المراجعة، أن درجة ارتباط هؤلاء بعملية المراجعة سوف يتباين سواء فيما بين منشآت المراجعة وفيما بين الارتباطات ذاتها بسبب أن المنشآت يتعين عليها أن تؤكد أن الشركاء يخصصون وقتهم بطريقة ملائمة، وبطبيعة الحال فإن الشركاء سوف يفوضون كثير من العمل كلما كان ذلك ممكنا إلى مديرين ومراجعين أوائل من ذوي الخبرة.

تتضمن الواجبات الأخرى للشركاء في الاحتفاظ بالعقود مع العملاء، وكذلك حسم المشاكل الجدلية التي قد تنشأ أثناء عمليات المراجعة فيما بين المحاسبين الأوائل والتي تتطلب إيضاح أو حسم مع حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة محل المراجعة للإجابة على أي استفسارات تتعلق بالقوائم المالية أو ترتبط بتقرير المراجع ، كما أنهم قد يقومون بتعيين أعضاء العمل الجدد وفحص أوراق عملي المراجعة والإشراف على فريق عمل المراجعة وتوقيع تقارير المراجعة وكذلك فإنهم يشرفون على الأعمال الفنية والإدارية بمنشأة المراجعة كما أنهم يقولون بأنفسهم التحقق من مراعاة والتزام المنشأة بتحقيق معايير الرقابة على جودة الأداء والتحقق من التمسك باداب وسلوك المهنة درءًا لمسئوليتهم التي قد تنعقد في حالة الإهمال والتقصير . وقد يتخصص الشركاء في مجالات محددة على سبيل المثال قوانين الضرائب والصناعات خاصة حيث قد يتم توزيع العمل الفني فيما بينهم بحيث يشرف كل واحد منهم على قطاع أو أكثر من القطاعات النوعية للمنشأة محل المراجعة على سبيل المثال البنوك، المقاولات، الشركات الصناعية أو التجارية قسم الاستشارات الضريبية وهكذا.. أن الشريك عمومًا هو الشخص الذي يجب أن يتخذ القرارات النهائية المرتبطة بأحكام المراجعة أو غيرها المتعلقة بخدمات منشآت المحاسبة العامة المهنية المعقدة.

٧٫٣ تقييم استقامة ونزاهة ملاك أو مديري أو ادارة العميل

Evaluating the Integrity of the Client's owners, Directors and Management

في الفصول المتقدمة تم ملاحظة أنه مطلوب من المراجع أن يقوم بفحص القوائم المالية المعدة عن طريق إدارة عميل المراجعة للأطراف الخارجية من شركة العميل، بالإضافة إلي تكوين رأيه والتعبير عن رأيه عما إذا كانت تلك القوائم المالية تعرض صورة صادقة وعادلة عن القوائم المالية والأداء المالي للمنشأة أم لا، وما إذا كانت تلتزم بالتشريعات السارية الملائمة أم لا.

وعبر السنوات الثلاثين أو الأربعين السابقة فقد أصبح التلاعب المتعمد **Deliberate Manipulation** في معلومات القوائم المالية مشكلة واضحة في كثير من دول العالم. وفي الحقيقة فقد أصبحت تلك المشكلة خطيرة وبالتحديد في الولايات المتحدة الأمريكية في منتصف الثمانينات وبالتحديد في عام ١٩٨٦، وقد ترتب على ذلك تشكيل لجنة في عام ١٩٨٧ باسم اللجنة القومية للتقرير المالي المضلل **National Commission on Fraudulent Financial Reporting** (عرفت باسم لجنة تريدواي **Treadway**) لدراسة تلك المشكلة. في بعض الحالات أو القضايا قامت ادارة الشركة بالتلاعب في معلومات القوائم المالية من أجل تغطية الغش (على سبيل المثال في القضية المشهورة باسم **Equity Funding**) ، وفي قضايا أخرى حفزت الإدارة برغبتها في عرض المركز المالي والأداء المالي للشركة في صورة أكثر تفصيلاً مقارنة بصورتها الحقيقية. وقد نشأ ذلك من رغبة الإدارة في تجنب أحداث مثل الانخفاض في قيمة أسهم الشركة أو انتقاد الجمهور لأداء الشركة أو رغبتها في ضمان حدوث نتائج معينة بهدف ربط الحوافز بالأرباح المتضمنة في التقارير أو بهدف الحصول على قرض جديد أو أسهم عادية أضافية متاحة في الأسواق المالية بشرط تحقيق الشركة أداء مالي مميز.

كما حظي التلاعب المدروس والمتعمد بصورة قانونية في القوائم المالية على سبيل المثال التلاعب عن طريق ما يطلق عليه بالمحاسبة الابتداعية **Creative Accounting** بانتباه واهتمام ملحوظ ومتزايد في كثير من دول العالم. ولا شك أن المنظمات المهنية علي سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة قد قام بدراسة إلغاء ما يطلق عليه بالممارسات المحاسبية الابتداعية **Creative practices** عن طريق إصدار معايير محاسبية يتعين الالتزام بها بشكل صارم. ومع ذلك في السنوات الحديثة ظهرت مشكلة جوهرية نتيجة تطبيق أساليب متعسفة لإدارة الأرباح **Aggressive Earnings Management** أو أساليب المحاسبة الابتداعية **Variant of Erective Accounting** فكما ذكر في الفصل الخامس أن مجلس مبادئ المراجعة قد تطلب أن يكون المراجعين يقظين تجاه الاستجابة إلي مخاطر ارتباط عملاء المراجعة بتلك الأنشطة والأساليب التي لم يتم فحصها بعناية حيث أن ذلك سوف يترتب عليها إعداد وتقارير مالية مضللة أو احتيالية.

وإذا ما نقص إدارة عميل المراجعة الاستقامة أو النزاهة سيكون هناك احتمال مرتفع بحدوث تلاعب بالقوائم المالية ولاسيما عندما تدرك الإدارة أن ذلك يحقق مزايا لها. وقد تم ملاحظة ذلك في كثير من القضايا حيث واجه المراجعون تبعات الإهمال **Charges of Negligence** نتيجة الفشل في اكتشاف غش الإدارة، بينما تم الكشف عن أن الإدارة أو المسئولين في المستويات العليا الذين كانوا المسئولين عن ذلك الغش كان لديهم تاريخ سابق بتلك التصرفات والأعمال. وقد أثار عديد من الكتاب لعل أبرزهم **Arens & Loebbecke** مزيد من الانتباه نحو تلك الظاهرة بالقول:-

«إن تحليل كثير من القضايا الحديثة التي تتضمن غش الإدارة قد أفاد بأنه في معظم الحالات فإن الأفراد المسئولة عن حدوث الغش قد تورطوا فيما سبق

أيضاً بعديد من ممارسات الأعمال غير القانونية أو غير الأخلاقية».

إن أهمية تقييم المراجعين لنزاهة واستقامة إدارة عميل المراجعة المرتقب قد تم التأكيد عليه عن طريق الكثير على سبيل المثال **Pratt & Dilton-(1982) Hill**، والذين اقترحوا أن استقامة ونزاهة الإدارة من المحتمل أن تكون العامل الهام الوحيد في احتمال حدوث التحريفات المادية (المتعمدة) في القوائم المالية. ونتيجة لذلك فقد تم إثارة الانتباه نحو المدى الذي خلاله يعتمد المراجع على المعلومات والردود المقدمة عن طريق إدارة الشركة محل المراجعة. إن طبيعة عملية المراجعة تتوقف بطريقة كبيرة على كثير من القرارات التي يتخذها المراجعون تأسيساً على المناقشات مع إدارة عميل المراجعة، فإذا ما كان ينقص تلك الإدارة النزاهة فإن المعلومات والردود التي تم إعطائها للمراجعة قد تكون محل شك في ثقتها. وكنتيجة لذلك قد يتم اتخاذ المراجع عديد من القرارات الخاطئة. وكأمثلة على القضايا التي خلالها وجد المراجعون أنفسهم محل تقاضي نتيجة الإهمال المزعوم عليهم والناشئ بفعل تعرض نزاهة إدارة العميل للشك الكبير قضية **Mawell communications**، وقضية **Polly peck** بالإضافة إلي قضية بنك الاعتماد والتجارة الدولي.

أما بالنسبة للتعاقد المستمر لأداء عملية المراجعة يتعين على المراجع تقييم استقامة إدارة العميل عن طريق فحصه خبرته السابق مع تلك الإدارة. ومع ذلك فإذا حدثت تغيرات هامة فيما بين المسئولين التنفيذيين للعميل في المستويات العليا يتعين أن يتم فحص أضافي مماثل لذلك الذي يتعين أدائه بالنسبة للتعاقد الجديد لأداء عملية المراجعة.

وفي ظل حالة التعاقد الجديد إذا ما تم مراجعة العميل المرتقب سابقاً فإن المعلومات المتعلقة بنزاهة الإدارة يمكن أن يتم الحصول عليه عادة من المراجع السالف **Predecessor Auditor**. وكما تم شرحه في القسم السابق أدناه قبل أن

يستطيع المراجع المقترح قبول تعاقد عملية المراجعة فإنه يتعين عليه- طبقاً لمرشد المهنة إلي الأخلاقيات المهنية- الاتصال بالمراجع الذي تم إحلاله. وأحد تلك الأمور التي يتعين توصيلها عن طريق المراجع السالف **Incumbent or Predecessor Auditor** للمراجع المقترح أي شكوك كانت لدى المراجع السابق عن نزاهة واستقامة المديرين أو الإدارة في المسئوليات العليا بالشركة محل المراجعة.

بالإضافة إلي ذلك فقد تطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (٢٤٠) بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة من منشآت المراجعة التي توشك على قبول تعاقد مراجعة جديد إن تستفسر عن أسباب ذلك التعيين المقترح **Proposed Appointment** والأسباب المرتبطة بعزل أو استقالة **Retirement or Removal** المراجع السابق. علاوة على ذلك فكما ذكر في القسم رقم ٧,١,١ بعالية فقد تطلب ذلك المعيار أيضاً من منشآت المراجعة التي تبحث اتخاذ قرار عما إذا كانت تقبل (أو تحتفظ) بعميل المراجعة أم لا من أجل تقييم نزاهة ملاك أو مديري أو إدارة الشركة محل المراجعة. وقد شرح المعيار ذلك الموضوع كما يلي:-

«تقوم منشآت المراجعة بعمل استفسارات لغرض مساعدتهم على تقييم نزاهة ملاك أو مديري أو إدارة الشركة محل المراجعة. تلك الاستفسارات قد تتضمن عمل مناقشات مع أفراد ذات طرف ثالث والحصول على إقرارات مكتوبة والبحث عن قواعد معلومات ملائمة مرتبطة».

وتتضمن أفراد الطرف الثالث الذين توجه إليهم تلك الاستفسارات البنوك المرتقبة للعميل، ومستشاروهم القانونيين بالإضافة إلي أي أشخاص في المجتمع لهم ارتباط مالي أو أعمال تجارية مع عميل المراجعة والذين قد يكون لديهم معرفة ملائمة بالعميل المستقبلي. بينما يتضمن البحث عن قواعد البيانات

الملائمة البحث عن المعلومات في أي وسائل خلال ثلاثة إلي خمسة سنوات عن العميل المرتقب أو عن أي من مديرية أو المسئولين المختصين في إداراته العليا أو مساهمية المؤثرين للتأكد مما إذا كان هناك إي معلومات تشير إلي تورطهم بأي أنشطة غير أخلاقية أو غير قانونية.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية يقوم بعض المراجعين ومنشآت المراجعة باعتبار أن استقامة ونزاهة إدارة العميل المرتقبة أمراً هاماً للغاية لدرجة أنهم يقومون بتعيين رجال تحري مهنيين للحصول على معلومات تتعلق بسمعة وخلفيات الأعضاء الرئيسيين لإدارة العميل. بينما في المملكة المتحدة فإن ذلك الإجراء ليس من المعتاد قيام المراجعين بالذهاب إلي ذلك المدى إلا أنه يواجه عن طريق عدد كبير من إخفاقات الشركة غير المتوقعة وحالات الغش التي حدثت في الشركات في السنوات الحديثة، وقد أصبحت منشآت المراجعة في المملكة المتحدة أكثر اجتهادا مما سبق بخصوص فحص نزاهة المديرين في المستويات العليا لعملاء المراجعة المرتقبين وأكثر رغبة في رفضهم قبول التعيين كمراجعين في الشركة التي تكون فيها النزاهة محل شك.

في ضوء ما تقدم يتعين على المراجع أن يقوم بفحص أمانة وسمعة العميل المتوقع بعناية عن طريق استخدام الوسائل التالية:-

- الإطلاع على القوائم المالية للفترة السابقة.
- الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حاليًا وفيما مضى كالبنوك والمحامون وجهات الائتمان المختلفة.
- مناقشة الحاجة إلى المراجعة مع العميل ذاته.
- الاتصال بالمراجعة السابقة للعميل.

٧،٤ التغيرات في التعيين: الاتصال بالمراجع السالف

Changes in Appointment: Communicating with a Predecessor Auditor

عندما يطلب من منشأة المراجعة أن تقبل التعيين كمراجع لأحد العملاء المرتقبين بالإضافة إلي تقييم استقلالية منشأة المراجعة وكفايتها الفنية في إتمام العمل يتم أيضًا تقييم استقامة ونزاهة إدارة العميل المرتقب ومساهميها المؤثرين، فإذا خضعت تلك الشركة للمراجعة سابقاً فإن منشأة المراجعة مطلوب منها أن تلتزم بالإشارات الملائمة الصادرة عن التنظيمات المهنية المرتبطة بالتغيرات في التعيين المهني **Professional Appointment** على سبيل المثال ينص الإرشاد رقم (٦) الصادر من المرشد إلي إيضاح الأخلاقيات المهنية الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (**ICAEW**) بعنوان التغيرات في التعيين المهني **Changes in a Professional Appointment** أنه قبل قبول التعيين كمراجع بدلاً من المراجع القائم يتعين على المراجع المرتقب **Prospective** أن يتصل بالمراجع القائم للتأكد مما إذا كان هناك أي اعتبارات قد تؤثر على قراره على قبول التعيين (أو عدم قبول التعيين). وقد أكد ذلك الإرشاد على ذلك على النحو التالي:-

«إن الهدف من اكتشاف الخلفيات المرتبطة بالتغير المقترح يتمثل في تمكين المراجع المرتقب من تحديد ما إذا كان من الصحيح – في كافة الظروف – أن يقوم بقبول ذلك التعيين. وعلى وجه التحديد فإن المراجعين المرتقبين سوف يرغبون في التأكد من أنه لن يصبحون بمثابة القنطرة التي سيتم عن طريقها تفويت أية ممارسات غير مقنعة للشركة أو أي أمور غير أخلاقية وقد يتم إخفاء ذلك عن المساهمين أو أي أشخاص معنيين بأمور الشركة. والمغزى من ذلك الاتصال هو التأكد من أن كافة الحقائق الملائمة تعتبر معروفة للمراجع المرتقب والذي يقوم بدراستها وبعد ذلك يحق له أن يقبل ذلك التعيين إذا ما رغب في ذلك».

ويتطلب الإرشاد الأخلاقي من المراجعين المرتقبين عندما يوشكوا على قبول التعيين الأول كمراجع للعميل، أن يقوموا بشرح أن عليهم واجب مهني للاتصال بالمراجع القائم. أيضاً يتعين عليهم أن يطلبوا من العميل المرتقب أن يعلم المراجع القائم بالتغير المقترح بالإضافة إلي إعطاء المراجع القائم تفويض كتابي يتيح لهم مناقشة موضوعات العميل مع المراجع المقترح. فإذا ما فشل العميل أو رفض منح المراجع القائم إذن بمناقشة موضوعاته مع المراجع المقترح فإن الأخير يجب ألا يقبل التعيين كمراجع.

ومتى حصل المراجع القائم على إذن من العميل بالإفصاح عن معلومات للمراجع المقترح، فإن الإرشاد رقم (٦) يتطلب أن ينصح المراجع القائم المراجع المقترح بدون أي تأخير بالعوامل التي تقع داخل نطاق معرفته بها والتي في رأيه يجب أن يعلم بها المراجع المقترح.. فإذا لم تكن هناك مثل تلك العوامل فإن ذلك يجب أن يتم نقله للمراجع المقترح.

وعادة ما يكون الاتصال بين المراجع القائم والمراجع المقترح مسألة روتينية وليس هناك حاجة جوهرية يتعين التقرير عنها عن طريق المراجع السابق إلي المراجع المرتقب. ومع ذلك فإن الإرشاد رقم (٦) يشير إلي أن هناك ظروف تنشأ قد من المحتمل أن تؤثر على قرار المراجع المقترح بقبول أو رفض التعيين كمراجع. وفيما يلي الأمور التي يجب أن يقوم المراجع السالف بتوصيلها للمراجع المقترح:-

(i) الأسباب وراء تغير المراجع عن طريق العميل والتي يعلم المراجع القائم أنها لا تتفق مع الحقائق.

(ii) إن المقترح بإحلال المراجع القائم ينشأ في رأيه لأنه قام بتنفيذ واجباته في مواجهة اعتراض من خلالها نشأت اختلافات هامة في المبدأ أو الممارسة مع العميل.

(iii) إن العميل ومديريه وموظفيه قد يكونوا متهمين ببعض الأمور غير القانونية أو الأخطاء والتي من وجهه نظر المراجع القائم يتعين أن يتم فحصها بشكل أضافي عن طريق السلطة الملائمة.

(iv) إن المراجع القائم لديه شكوك غير مؤكدة من أن العميل أو مديريه أو موظفيه قد ارتكبوا غش أو تهرب من ضرائب الدخل أو الجمارك أو أي قوانين ضريبية أخرى.

(v) إن المراجع القائم لديه شكوك خطيرة تتعلق بنزاهة واستقامة المديرين في المستويات العليا لعميل المراجعة.

(vi) أن العميل ومديريه أو موظفيه لديهم معلومات تم منع إعطائها للمراجع القائم على نحو متعمد بشكل يؤثر على أدائه لواجباته مما قد يؤدي إلى تقييد نطاق عمله.

(vii) قد يقوم المراجع القائم بمحاولة لفت انتباه الأعضاء أو الدائنين بالظروف المحيطة بالتغيير المقترح بتغيير المراجع.

من خلال تلك الأمور المشار إليها بعالية ففي الواقع أن الاتصال بين المراجع المقترح والمراجع القائم يخدم غرضين رئيسين هما:-

(i) تخفيض احتمال قبول المراجع المقترح أداء عملية مراجعة في ظل ظروف تكون خلالها كافة العوامل المرتبطة غير معروفة.

(ii) حماية مصالح المراجع القائم عندما ينشأ التغيير المقترح.

وفي حالة إذا ما كان العميل المرتقب يستحق عليه أتعاب لصالح المراجع القائم فإن الأخلاقيات المهنية تفترض المراجع الجديد لن يحل محل المراجع القائم إلا في حالة سداد قيمة تلك الأتعاب المستحقة، ومع ذلك فقد أشار الإرشاد رقم (٦) في هذا الخصوص إلي ما يلي:-

«إن وجود أتعاب غير مدفوعة ليس في حد ذاته سبب أو مبرر لعدم قبول

المراجع المرتقب التعيين. فإذا ما وافق على التعيين كمراجع قد يكون من الملائم أن يساعد بطريقة أو بأخرى في تسوية موقف تلك الأتعاب المستحقة. وعموماً فإن ذلك الأمر يعتبر مسألة يجب أن تتم تقييمها حسب حكم المراجع المهني في ضوء كافة الظروف المحيطة».

هناك مسألة أخرى أضافية مرتبطة بتعبير المراجع تتمثل في تحقق المراجع المقترح من الأرصدة التي تم عرضها في القوائم المالية خلال الفترة السابقة لتعيينه. وفي هذا الخصوص فإن إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٥٠ بعنوان الأرصدة الافتتاحية والأرقام المقارنة **Opening Balances and Comparatives** قد تطلب من المراجعين القيام بالأتي:-

«الحصول على دليل إثبات كافي وملائم بأن:-

(**a**) الأرصدة الافتتاحية قد تم ترحيلها على نحو صحيح.

(**b**) الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء أو تحريفات من شأنها التأثير مادياً على القوائم للفترة الحالية.

(**c**) إن السياسات المحاسبية الملائمة قد تم تطبيقها بثبات أو أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد تم المحاسبة عنها على نحو ملائم، كما تم الإفصاح عنها على نحو كاف[1].

---

(1) بالمثل يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (٥١٠) بعنوان الارتباطات الأولى. الأرصدة الافتتاحية Opening Balances :Initial engagement: من المراجعين الأتي

- الا تتضمن الأرصدة الافتتاحية تحريفات تؤثر مادياً على القوائم المالية للفترة الحالية.a

- إن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها على نحو صحيح للفترة الحالية أو تم إعادة b عرضها عندما يكون ذلك ملائماً.

- إن السياسات المحاسبية الملائمة تم تطبيقها بثبات كما التغيرات في السياسات المحاسبية قد تم c المحاسبة عنها على نحو صحيح كما تم الإفصاح عنها على نحو كاف.

كما نص أيضًا المعيار على ما يلي:-

يوفر إيضاح معايير المراجعة رقم (٤٥٠) تفاصيل بالإجراءات المصممة لتحقيق الأهداف الموضحة بعالية وقد نص أيضًا على الأتي:-

«تمكن تلك الإجراءات عادة المراجعين المقترحين من الحصول على دليل إثبات مراجعة كاف وملائم عن الأرصدة الافتتاحية وعمومًا فإن الاسترشاد برأي المراجعين السالفين لا يعتبر ضرورياً في العادة. إن المراجعين السالفين ليس عليهم أية التزامات قانونية أو أخلاقية لتوفير المعلومات كما أنهم لا يسمحون عادة بالوصول إلي أوراق عملهم السابقة. ومع ذلك فهم يتوقع أن يتعاونوا مع المراجعين المرتقبين في توفير إيضاحات أو معلومات عن أمور محاسبية محددة حينما يكون ذلك ضرورياً لحل أي مشاكل خاصة».

٧.٥ خطابات تعاقد المراجعة Audit Engagement Letters

متى تم الانتهاء من فحص الأمور المرتبطة بفترة ما قبل التعاقد وقرر المراجع أن يقبل التعاقد، يتعين عليه إعداد خطاب، للتعاقد ، ولعله من الأهمية بمكان أن يكون الاتفاق المبدئي بين العميل والمراجع بخصوص المهمة الواجب أدائها والمسئوليات التي سيتحملها كل منهما في صورة كتابية بإصدار ما يعرف بخطاب التعاقد **Engagement Letter** . وذلك من أجل تقليل سوء التفاهم. ولا يؤثر خطاب التعاقد على مسئولية منشاة المحاسبة تجاه المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية التي تم مراجعتها ولكنه يؤثر في المسئولية القانونية تجاه العميل .

عندما يتم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة عن طريق مراجع أخر فإن المراجع الحالي قد يكون قادراً على الحصول على دليل إثبات مراجعة كاف وملائم بخصوص الأرصدة الافتتاحية عن طريق فحص أوراق عمل المراجع السالف. في تلك الظروف فإن المراجع الحالي سوف يدرس أيضاً الكفاءة الفنية المهنية واستقلالية المراجع السالف قبل الاتصال بالمراجع السالف، فإن المراجع الحالي سوف يحتاج أن يدرس دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين. إن المرشد للأخلاقيات المهنية الصادر عن طريق تنظيمات المحاسبة المهنية يتأسس على دليل الأخلاقيات المهنية الصادر عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتشابه لحد كبير معه.

وعلـى سـبيل المثـال، إذا قاضــى العميـل منشـأة المحاسـبة لفشـلها فـي اكتشـاف تحريـف جـوهري، يمكـن لمنشـأة المحاسـبة أن تـدافع باسـتخدام خطـاب التعاقـد الموقع الذي يحدد الخدمة في الفحص وليس المراجعة. وأن ذلك كان أمرًا متفق عليه.

وتعد المعلومات المدرجة في خطاب التعاقد أمرًا هامًا في تخطيط المراجعة لأنها تؤثر في توقيت الاختبـارات وإجمـالي وقـت المراجعـة والخدمات الأخـرى التي يتم تنفيذها. فإذا كان الموعد النهائي للانتهاء من المراجعة قريبًا من تـاريخ الميزانية يجب تنفيذ جزء كبير من المراجعـة قبل انتهـاء السـنة الماليـة. وعنـدما يقـوم المراجـع بإعـداد الإقـرار الضـريبي وخطـاب الإدارة أو إذا كـان المسـاعدة الواجب توفرها من قبل العميل غير متاحة، يتم اتخاذ الترتيبات التي تكفل تمديد وقت المراجعة. ويمكن أن تؤثر القيود التي يفرضـها العميـل علـى المراجعـة فـي الإجراءات التي يجب تنفيذها وبالتـالي فـي نـوع تقرير المراجعـة الـذي يجـب أن يتم إصداره. وكما أوضـح إيضـاح معـايير المراجعـة رقـم ١٤٠ بعنـوان خطابـات التعاقد **Engagement Letters** فإن الغرض من ذلك الخطاب يتمثل فـي التوثيـق والتأكيد على قبول المراجع لتعيينه بالإضـافة إلي التأكيد علـى أنـه لـيس هنـاك أي مجال لسوء الفهم بين المراجع والمنشأة محل المراجعة فيما يتعلق بمسئولية كل من المراجع وإدارة العميل التي يتعين الوفاء بها في نهاية عملية المراجعة.

وعلـى الـرغم مـن تبـاين تفاصـيل خطابـات التعاقد وفقاً لظـروف كـل عمليـة مراجعة، فإن هناك بنود معينة غالباً ما يتم تضـمينها فـي كـل خطـاب تعاقـد- لعـل أبرزها ما يلي:-

(١) إيضـاح يؤكـد علـى أن مـديري الشـركة (إدارة العميـل) مسـئولين علـى الحفـاظ علـى سـجلات محاسـبية سـليمة بالإضـافة إلـي إعـداد قـوائم ماليـة تعطـي صـورة صـادقة وعادلة عن المركـز المـالي للشـركة ونتيجـة أعمالهـا مـن ربـح أو

خسـارة بالإضــافة إلــى تـدفقاتها النقديــة، كمــا أن الشـركة تلتـزم بالتشـريعات والقوانين السارية الملائمة.

(٢) إيضـاح يلفت النظـر إلـي مسئولية مـديري الشـركة (أو إدارة العميـل) على التأكيد على إن كافة سجلات ومستندات الشركة وأي معلومـات يتم طلبها بالارتباط بعملية المراجعة يتم إتاحتها للمراجعين فور طلبها.

(٣) إيضـاح يوضـح المسؤوليات القانونيـة والمهنيـة للمراجـع متضمناً مسئوليته عن تكوين والتعبير عن رأيه عن القوائم الماليـة بالإضـافة إلـي التقرير عمـا إذا كانـت القوائم المالية لا تتمشى في أي النواحي الهامة مع المعايير المحاسبية واجبـة التطبيق إلا إذا اعتبر المراجع إن عدم الالتزام يمكن تبريره وفقاً للظروف المحيطة.

(٤) إيضاح يوضح الأمور الأخرى التـي يتعين أن يدرسـها المراجع والتـي قد يحتـاج إن يشـير إليهـا فـي تقريـر المراجعـة- علـى سـبيل المثـال مـا إذا كانـت المنشـأة قـد احتفظـت بالسـجلات المحاسـبية الصـحيحة أم لا، أو مــا إذا كانــت المعلومات التـي تم توفيرهـا فـي تقريـر المـديرين منسقة مـع القوائم الماليـة أم لا بالإضافة إلي مـا إذا كانـت القـوائم الماليـة تعطـي تفاصـيل عن مكافآت المـديرين التي يتطلبها قانون الشركات.

(٥) إيضـاح يشـرح نطـاق (مـدى) عمليـة المراجعـة، وأن عمليـة المراجعـة سـوف يـتم تأديتهـا وفقـاً لمعـايير المراجعـة واجبـة التطبيق. كمـا يـتم أيضـاً عمـل إحالة إلي أي عمل يتعين أن يقوم به المراجع بالإضافة إلي ذلك المطلوب لعملية المراجعة.

(٦) إشارة إلي كيف سيقوم المراجع بأداء عملية المراجعة والعمل الـذي يـتم أداؤه. وأيضاً في حالات ملائمة عـادة مـا يـتم عمل إحالـة عنـد الارتبـاط بمراجـع أخر أو خبراء في بعض جوانب عملية المراجعة.

(٧) تحذير بأن عملية المراجعة لن يتم تصميمها لاكتشاف مـواطن الضـعف

الجوهرية في نظم الشركة. ومع ذلك يجدر القول بأن مثل مواطن الضعف هذه التي يتم التوصل إليها أثناء أداء عملية المراجعة سوف يتم التقرير عنها إلي مديري (إدارة) الشركة.

(٨) إيضاح بعلم المديرين (أو ما في حكمهم) بأن المراجع قد يطلب تأكيد كتابي عن بعض الإقرارات الشفوية التي يتم التعبير عنها إلي المراجع أثناء أداء عملية المراجعة.

(٩) إيضاح بعلم المديرين (الإدارة) بأن المراجع سوف يطلب صور من كافة المستندات أو القوائم (على سبيل المثال تقرير المديرين وتقرير المراجعة التشغيلية والمالية). الذي يتعين إصداره في التقرير السنوي المرتبط بالقوائم المالية.

(١٠) إيضاح يحدد أن مسئولية حماية أصول المنشأة بالإضافة إلي مسئولية منع واكتشاف الغش والخطأ وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح يظل يقع على الإدارة. ومع ذلك يتعين الإشارة أيضاً إلي أن عملية المراجعة سوف يتم تخطيطها بحيث توفر توقع معقول باكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية أو السجلات المحاسبية متضمناً تلك التي تنشأ من الغش أو الخطأ أو عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية.

(١١) إيضاح يخطر المديرين (الإدارة) بأن مسئولية المراجع عن القوائم المالية الخاصة بالسنة تتوقف متى تم إصدار تقرير المراجعة، إلا أن الأمر يتطلب أن يتم إخطار المراجع بأي حدث مادي يقع بين الفترة ما بين إصدار تقرير المراجعة واجتماع الجمعية العامة السنوي للشركة.

(١٢) إيضاح يحدد نمط وشكل أي تقارير أو أية إخطارات أخرى يتعين تقديمها عن طريق المراجع بالارتباط بأداء ونتائج عملية المراجعة.

(١٣) إيضاح يؤكد على أي اتفاقيات مع العميل متضمناً الأساس الذي بناء

عليه يتم تحديد أتعاب المراجعة[1].

يوفر الشكلين الإيضاحيين رقمي ٧,٦، ٧,٧ مثالاً عن خطاب تعاقد المراجعة. حيث يقوم المراجع بإعداد نسختين من الخطاب، يتم إرسالهما إلي العميل لأغراض التوقيع عليها: أحد تلك النسخ يتم الاحتفاظ بها عن طريق العميل، أما النسخة الأخرى يتم إعادتها إلي المراجع والذي يقوم بتضمينها في ملف المراجعة الدائم **Permanent Audit File**.

وفي حالة وجود تعاقد مراجعة مستمر قد يقرر المراجع أن خطاب التعاقد

شكل إيضاحي رقم ٧,٦

مثال على خطاب تعاقد المراجعة

إلي مديري شركة/...........

يتمثل غرض ذلك الخطاب في تحديد الأساس الذي بناء عليه يتم العمل كمراجع للشركة وتحديد مسئولية إدارة الشركة.

١- مسئوليات المديرين والمراجعين

Responsibilities of Directors and Auditors

١,١ تتمثل مسئولية مديري الشركة في التأكد من أن الشركة تحتفظ بسجلات محاسبية سليمة بالإضافة إلي إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة صادقة وعادلة وأنها قد تم إعدادها وفقاً لقانون الشركات. كما تعتبر الإدارة مسئولة أيضاً عن إتاحة تلك الدفاتر لإطلاع المراجعين، وحينما يكون ذلك مطلوباً كافة السجلات المحاسبية للشركة وكافة سجلاتها الملائمة الأخرى والمعلومات المرتبطة بها متضمناً محاضر اجتماعات مجلس الإدارة واجتماعات المساهمين في الجمعية العامة.

---

[1] **تتماثل المحتويات الرئيسية لخطابات تعاقد المراجعة المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم(٢١٠) بعنوان شروط تعاقدات المراجعة Terms of audit Engagements مع تلك الجوانب الهامة المحددة بإيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم (١٤٠) والموضحة أيضاً في خطاب التعاقد المبين بالشكل رقم ٧,١.**

١,٢ تتمثل مسئولية المراجعين في التقرير إلي مساهمي أو إدارة الشركة عما إذا كان في رأيهم أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة أم لا، وعما إذا كان قد تم إعدادها على نحو ملائم طبقاً لقانون الشركات. وعند التوصل إلي رأينا فمن المطلوب منا كمراجعين أن نقوم بدراسة الأمور التالية بالإضافة إلي التقرير عما إذا كنا غير مقتنعين بأي منها:-

a- ما إذا كانت السجلات المحاسبية الصحيحة قد تم الاحتفاظ بها عن طريق الشركة.

b- ما إذا كانت الميزانية العمومية للشركة وقائمة أرباحها وخسائرها متفقة مع السجلات المحاسبية للشركة.

c- ما إذا كنا قد حصلنا على كافة المعلومات والإيضاحات التي رأيناها ضرورية لأغراض مراجعتنا.

d- ما إذا كانت المعلومات التي أعطيت في تقرير المديرين منسقة مع القوائم المالية أم لا.

بالإضافة إلي ذلك فإن هناك بعض الأمور الأخرى التي وفقاً للظروف- قد يتطلب الأمر أن يتم التعامل معها في تقريرنا. على سبيل المثال عندما لا تعطي القوائم المالية تفاصيل بمكافآت المديرين أو معاملاتهم مع الشركة. إن قانون الشركات يتطلب منا أن نفصح عن مثل تلك الأمور في تقريرنا.

١,٣ تتضمن مسئوليتنا المهنية كمراجعين في التقرير عما إذا كانت القوائم المالية لا تتفق في أي ناحية مادية مع المعايير المحاسبية واجبة التطبيق إلا إذا كان في رأينا أن عدم الالتزام هذا قد تم تبريره في ظل الظروف المحيطة. وعند تحديد ما إذا كان ذلك الخروج قد تم تبريره أم لا نقوم بدراسة:-

(a) ما إذا كان الخروج مطلوبًا من أجل أن توفر القوائم المالية صورة صادقة وعادلة.

(b) ما إذا كان قد تم عمل إفصاح كاف بخصوص ذلك الخروج.

١,٤ كما تتضمن مسئوليتنا المهنية أيضاً:-

(a) تضمين تقريرنا وصف عن مسئوليات المديرين عن القوائم المالية عندما لا تتضمن تلك القوائم المالية أو المعلومات المرفقة بها مثل ذلك الوصف.

(b) دراسة ما إذا كانت المعلومات الأخرى في المستندات التي تتضمن القوائم المالية المراجعة تتسق مع تلك القوائم المالية.

٢- نطاق عملية المراجعة Scope of Audit

٢،١ سوف يتم أداء مراجعتنا طبقاً لمعيار المراجعة واجبة التطبيق، وهي سوف تتضمن اختبار معين للعمليات بالإضافة إلي اختبار وجود وملكية وتقييم الأصول والالتزامات التي نعتبرها ضرورية. سوف نحصل على فهم بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية من أجل تقييم مدى كفايتها كأساس لإعداد القوائم المالية بالإضافة إلي تحديد ما إذا كانت السجلات المحاسبية السليمة قد تم الاحتفاظ بها عن طريق الشركة. ونتوقع الحصول على دليل إثبات ملائم وكاف يمكننا من التوصل إلي استنتاج معقول لإبداء رأي المراجعة.

٢،٢ سوف تتباين طبيعة ومدى إجراءات المراجعة طبقاً لتقييمنا للنظام المحاسبي للشركة ومدى اعتمادنا عليها وعلى نظام الرقابة الداخلية للشركة والتي قد تغطي أي جانب من علميات المنشأة التي نراها ملائمة. إن مراجعتنا لن يتم تصميمها لتحديد كافة مواطن الضعف الجوهرية لنظم الشركة إلا أن بعض من مواطن الضعف التي قد تصل إلي علمنا أثناء أداء عملية المراجعة التي نراها جوهرية سوف تعلمكم بها ونقرر عنها إليكم.

٢،٣ كجزء من إجراءات المراجعة العادية قد يطلب منكم تقديم تأكيد كتابي عن بعض الإقرارات الشفوية التي حصلنا عليها منكم أثناء أداء عملية المراجعة عن أمور ذات تأثير مادي على القوائم المالية.

٢،٤ من أجل مساعدتنا في فحص قوائمكم المالية فإننا نطلب الإطلاع على كافة المستندات والقوائم متضمناً إيضاح رئيس مجلس الإدارة وتقرير الفحص المالي والتشغيلي بالإضافة إلي تقرير المديرين والتي يتم إصدارهم مع القوائم المالية. أيضاً فمن حقنا حضور كافة اجتماعات الجمعية العامة للشركة واستلام دعوة حضور كافة تلك الاجتماعات.

٢،٥ إن مسئولية حماية أصول الشركة ومسئولية منع واكتشاف الغش والخطأ وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح تظل تقع على سيادتكم. ومع ذلك فسوف نسعى لبذل أقصى مجهود ولتخطيط مراجعتنا من أجل أن يتم الحصول على توقع معقول باكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية أو السجلات المحاسبية (متضمناً تلك الناتجة من الغش أو الأخطاء أو عدم الالتزام بالقوانين واللوائح). إلا أن فحصنا يجب ألا يعتمد على الإفصاح عن كافة تلك التحريفات المادية أو الغش أو الأخطاء أو حالات عدم الالتزام التي يمكن أن توجد.

٢,٦ متى قمنا بإصدار تقريرنا فلن يكون علينا أية مسئولية مباشرة إضافية بالارتباط بالقوائم المالية عن تلك السنة المالية. ومع ذلك فإننا نتوقع أنكم ستخطروننا بأي حدث مادي قد يؤثر على القوائم المالية يقع ما بين الفترة من تاريخ إصدار تقريرنا وتاريخ اجتماع الجمعية السنوية.

٣- الخدمات الأخرى Other Services

عند طلبكم تقديمنا لأي خدمات أخرى مثل تقديم الاستشارات الضريبية فإننا سوف نحيطكم علماً بشروط تلك الخدمات الأخرى في خطاب منفصل.

٤- الأتعاب Fees

يتم حساب أتعابنا على أساس الوقت المستغرق لعملية المراجعة عن طريق شريك المراجعة وأعضاء فريق المراجعة وفي ضوء مستويات المهارة والمسئولية المرتبطة. إذا قمنا بالاتفاق على الأتعاب المطلوبة فإن المطالبة بقيمة تلك الأتعاب سيتم في فترات ملائمة أثناء السنة.

٥- القانون واجب التطبيق Applicable Law

سوف يتم حوكمة ذلك الخطاب طبقاً للقانون.......، وأي خلافات تنشأ نتيجة أي نزاع أو اختلاف يتعلق ببنود خطاب التعاقد سوف يتم حسمه أمام محكمة.........

٦- سريان الاتفاق على الشروط Agreement of Terms

متى تم الاتفاق على خطاب التعاقد، فإن ذلك الخطاب يصبح فعالاً اعتبارا من تاريخ تعييننا كمراجع إلي أي تعاقد أخر حتى يتم استبدال التعاقد. سوف تكون ممتنين لسيادتكم إذا قمتم بالتأكيد كتابة على موافقتكم على تلك الشروط عن طريق التوقيع على ذلك الخطاب وإعادة نسخه من ذلك الخطاب إلينا.

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام،،،

نوافق على شروط ذلك الخطاب

اسم ممثل الشركة ....

التوقيع ....

شكل رقم (٧,٧)

مثال على خطاب التعاقد

منشأة المحاسبة العامة

٤ ابريل ٢٠٠٧

السيد/ ....

شركة/ ....

عزيزي السيد/ ....

يؤكد هذا الخطاب اتفاقنا بشأن القيام بمراجعة شركة .... عن السنة التي ستنتهي في ....../ ...../ ....

ويتمثل الهدف من هذه العملية في مراجعة القوائم المالية للشركة عن السنة المنتهية في ..../ ..../ .... وتقيم مدى عدالة العرض بها واتفاقه مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وسيتم إجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، وهو ما يتضمن دراسة الرقابة الداخلية للشركة إلى المدى الذي سنعتقد أنه ضروري لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المرجعة.

وهذه الدراسة على نحو مفصل للمدى الذي يجب أن تتم عليه إذا كان الهدف من المراجعة هو توفير تأكيد عنها ومع ذلك إذا استدعى انتباهنا أي شيء يتعلق بالرقابة الداخلية خلال المراجعة سيتم نقل الأمر إليكم مع تضمين تعليقنا ومقترحاتنا للتحسين.

ونود أن نلفت انتباهكم إلى الحقيقة التي تتمثل في أن الإدارة مسئولة عن وضع والحفاظ على الرقابة الداخلية بالشركة. وتخفف الرقابة الداخلية الفعالة من احتمال وقع الأخطاء، المخالفات والتصرفات غير القانونية واستمرار عدم اكتشافها في حالة وقوعها ومع ذلك، فإنها لا تلغي تمامًا احتمالات وقوع مثل هذه الأمور وعلى نحو مماثل، لا نستطيع أن نضمن أن المراجعة التي سنقوم بها ستكشف كافة الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية التي قد تكون وقعت، وسنصمم المراجعة لتوفير تأكيد مناسب عن اكتشاف هذه الحالات

والتي سيكون لها أثر جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبة على القوائم المالية.
ويعبر الجدول التالي عن توقيتات أداء واستكمال المراجعة:

	النهاية	البداية
الاختبارات التمهيدية	..... /.... /....	.... /.... /....
خطاب الرقابة الداخلية	..... /.... /....	
المراجعة عن نهاية السنة المالية	..... /.... /....	.... /.... /....
تسليم التقرير والإقرار الضريبي	..... /.... /....	

ويوجد وصف منفصل للمساعدة التي يجب أن يقدمها الأفراد في الشركة الخاصة بكم، ويشمل ذلك إعداد الجداول وتحليل الحسابات والانتهاء من هذا العميل في الوقت المحدد سيسهل الانتهاء من المراجعة.

وسيتم إرسال فواتير الأتعاب كلما تم إنجاز العمل، وسيتم حساب الأتعاب وفقًا للوقت الذي يجب أن يتم فيه تنفيذ المسئوليات بالإضافة إلى المصروفات الأخرى [السفر، الطباعة، التليفون، ...... الخ]. وسيتم استحقاق الفواتير عند عرضها عليكم وسنبلغكم بأية حالات تواجهنا قد تؤثر على تقديرنا المبدئي للأتعاب الإجمالية التي تقدر بـ .... جنية مصري.

إذا كان ما سبق يوافقكم، من فضلك وقع على هذا الخطاب ورد إلينا النسخة الأخرى منه.

إننا نقدر جدًا الفرصة التي أتيحت لنا لتقديم خدماتنا إليكم، ونحن نثق في أن ارتباطنا سيكون طويلا ومريحًا.

تم القبول	المخلص
بواسطة	....
تاريخ .../ ...../	شريك

ليس مطلوباً. ومع ذلك فقد نص إيضاح معايير المراجعة رقم ١٤٠ على أنه كجزء من عملية التخطيط السنوية فإن المراجع يجب أن يدرس ما إذا كان إصدار خطاب تعاقد جديد يعد مطلوباً أم لا، مع الإشارة إلي عوامل معينة قد تجعل إصدار مثل ذلك الخطاب ملائماً. تتضمن تلك العوامل ما يلي:-

(i) أي مؤشر يفيد أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق عملية المراجعة.

(ii) أي تغير حديث في أعضاء الإدارة أو مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

(iii) أي تغير جوهري في الملكية على سبيل المثال شركة قابضة جديدة.

(iv) أي تغير جوهري في طبيعة أو حجم أعمال العميل.

(v) أي تغير ملائم في المتطلبات القانونية أو المهنية.

كما يشير المعيار أيضاً إلي الأتي:-

«قد يكون من الملائم أن يتم تذكير العميل بالخطاب الأصلي عندما يقرر المراجعون أن إصدار خطاب تعاقد جديد غير ضروري لأي فترة».

وتجدر الإشارة إلى أن خطابات تعاقد المراجعة لن تحل المراجع من أي مسئوليات أو واجبات بالارتباط بعملية المراجعة. حيث أن الغرض الرئيسي منها يتمثل في توضيح هدف ونطاق عملية المراجعة بالإضافة إلي التأكيد على أن مديري العميل (إدارة) على علم بطبيعة تعاقد المراجعة وعن مسئولياتهم بخصوص القوائم المالية والأمور الأخرى المذكورة في خطاب التعاقد.

٧،٦ فهم العميل وأعماله وصناعته

Understanding the Client ,Its Business and Its Industry

- ٧،٦،١ أهمية الحصول على فهم بالعميل وأعماله

Importance of gaining an Understanding of the Client and its Business

من أجل أداء عملية مراجعة ذات كفاءة وفعالية من الضروري أن يحصل المراجع على فهم شامل بالعميل (ومنظمته واستراتيجيته وموظفيه

الرئيسيين....إلخ) وأعماله وعمليات أنشطته ومخاطره وصناعته. وفي هذا الشأن ينص إيضاح معايير المراجعة رقم (٢١٠) بعنوان المعرفة بأعمال العميل **Knowledge of the Business**:-

«يتعين أن يحصل المراجعون على معرفة بأعمال الشركة محل المراجعة على نحو كاف لتمكينهم من تحديد وفهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية أو عملية المراجعة».

«إن المعرفة بأعمال العميل تستخدم عن طريق المراجعين –على سبيل المثال- في تقييم مخاطر الخطأ عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة بالإضافة إلي دراسة اتساق وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة عند إتمام عملية المراجعة».

وعلى الرغم من أن المراجع يحتاج إلي فهم العميل وأعماله من أجل تحديد العوامل التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية، فإن ذلك لن يعكس الأهمية الرئيسية لحصول المراجعين على ذلك الفهم. يعتبر الشرح المقدم في الفقرة الثالثة من المعيار قريب الصلة إلا أنه ما زال لا يبدو أنه يصل إلي قلب الأمر. فعن طريق التآلف الشامل مع كافة جوانب عميل المراجعة والعوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر عليه فإن المراجع يمكن أن يفهم ما الذي يميز عميل المراجعة، كما أن ذلك يزودهم بخلفية هامة في ضوئها يمكن تقييم مصداقية دليل الإثبات الذي يتم جمعه والحصول عليه أثناء عملية المراجعة (بالإضافة إلي الاستجابات أو الردود التي يتم إعطائها عن طريق إدارة وموظفي العميل على استفسارات المراجع) وعمومًا في ضوء معرفتهم بأعماله وظروفه وبيئته الداخلية والخارجية. فهل دليل الإثبات الذي تم جمعه والردود التي حصلوا عليها تكون ذات مغزى وتشير للحقيقة؟).

وكما تم الإشارة إليه في إيضاح معايير المراجعة رقم ٢١٠ الفقرة الثالثة

فإن فهم المراجع بالعميل يوفر الأساس أيضاً للأتي:-

(i) تقييم ما إذا كانت هناك ظروف موجودة تزيد من احتمال حدوث الأخطاء في القوائم المالية.

(ii) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخاصة بعملية المراجعة في مجموعها كوحدة واحدة ولكل قطاع في عملية المراجعة.

فعن طريق الحصول على معرفة بالعميل فقد يتأكد المراجع من أن بيئة الرقابة وضوابط الرقابة الداخلية تعتبر ضعيفة في أحد أجزاء أعمال العميل قد يحدد الظروف التي قد تحفز الإدارة نحو تضليل القوائم المالية (إذا لم يتم التلاعب الفعلي). ففي ظل ظروف مثل هذه فإن احتمال أن تتضمن القوائم المالية تحريف مادي يكون أعلى مقارنة بما قد يتوقع. وعندما يكون احتمال التحريفات المادية مرتفع فإن المراجع سوف يحتاج أن يتأكد من أن إجراءات المراجعة المطبقة تعتبر ملائمة على وجه التحديد كما تم التركيز على قطاعات مراجعة معينة تتضمن مخاطر مرتفعة على وجه الخصوص.

بالإضافة لما تم شرحه في الفصل الثاني فإن الحصول على فهم بالعميل وأعماله وعمليات التشغيل ومخاطره التشغيلية والمالية ومخاطر الالتزام بالإضافة إلي بيئته الاقتصادية والتجارية والمتنافسة يساعد المراجع على تحديد أمور ذات جوهرية أو ملائمة للقوائم المالية على أساس زمني ملائم. كما أن تلك المعرفة بالأعمال يمكن أن تعتبر كنظام- إنذار مبكر **Early Warning System** للمراجعة من شأنه تجعله يقظاً ، كما يستجيب على نحو ملائم بالعوامل التي قد تهدد سلامة معلومات القوائم المالية (وقد يتطلب الأمر إلي إعادة الذكر بأن تلك المعرفة العميقة والواسعة بالعميل وأنشطته وصناعته تشكل مدخل مخاطر الأعمال **Business Risk Approach** إلي المراجعة.

ومن ثم يمكن للمرجع أن يتعرف على إخطار النشاط التي تؤثر على تقدير

المراجع لمخاطر المراجع الممكن قبولها، أو أن يحدد المراجع الشركات التي يمكن أن يراجعها حيث تكون بعض الأنشطة أكثر خطرًا من غيرها. كما يوجد خطر طبيعي متعارف عليه عادة لدى كافة العملاء في أنشطة معينة ويساعد الإلمام بهذه الأخطار المراجع في التعرف على الأخطار الطبيعية للعميل وتشمل الأمثلة الخطر الطبيعي للتكهين المحتمل للمخزون في نشاط الملابس ، الخطر الطبيعي لتحصيل المدينين في نشاط منح القروض للعملاء، والخطر الطبيعي لاحتياطي الخسارة في نشاط التأمين ضد الكوارث.

كما أن هناك سبب رئيسي أيضًا للتوصل إلى فهم جيد للنشاط الذي يعمل فيه العميل ، حيث يوجد بالعديد من أنشطة العمل متطلبات محاسبية خاصة يجب على المراجع أن يلم بها حتى يقيم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعلى سبيل المثال ، إذا قام المراجع بأداء المراجعة في إحدى الوحدات الحكومية يجب عليه أن يلم بمتطلبات المحاسبة الحكومية. ويوجد أيضًا متطلبات محاسبية خاصة لشركات المقاولات شركات السكك الحديدية والمنظمات غير الهادفة للربح، والمؤسسات المالية ، والعديد من المنظمات الأخرى.

- ٧.٦.٢ الحصول على معرفة بالعميل وأعماله

Obtaining Knowledge of the Client and its Business

من أجل فهم العميل وأعمال وعملياته ومخاطره وصناعته يتعين على المراجع أن يحصل على معرفة بالعوامل البيئية سواء الخارجية أو الداخلية والتي تؤثر عليها وتتضمن تلك العوامل الأتي:

(i) **تتضمن العوامل البيئية الداخلية**

External Environmental Factors

١- الظروف الاقتصادية العامة المتنافسة للصناعة التي يعمل بداخلها العميل وقابلية تعرض الصناعة للعوامل الاقتصادية والسياسية المتغيرة.

٢- وجود أو غياب خصائص معينة على سبيل المثال التغيرات في المنتج أو تكنولوجيا العملية أو النشاط الدوري أو الموسمي ومخاطر الأعمال (على سبيل المثال تعرض المنتجات لتقادم سريع أو هبوط واضح)، هبوط الأسواق والتوسع فيها على نحو سريع والتي تميز صناعة العميل.

٣- الاعتبارات البيئية التي تؤثر على الصناعة بوجه عام أو صناعة العميل على نحو خاص.

٤- السياسات والممارسات الرئيسية للصناعة والسياسات المحاسبية الخاصة بالصناعة.

٥- المتطلبات الحكومية والتنظيمية الأخرى التي تؤثر على العميل وعلى صناعته.

٦- مسئوليات التقرير للعميل إلي الإطراف الخارجية على سبيل المثال حملة الأسهم وحملة السندات والمنظمين (في حالة العملاء في صناعات منظمة) ، أو في مصلحة الضرائب أو غرفة الصناعة والتجارة بالإضافة إلي مصلحة الشركات.

(ii) **العوامل البيئية الداخلية** Internal Environmental Factors

١- مصالح الملكية لمنشأة العميل.

٢- الهيكل التنظيمي للعميل وخصائص إدارتها.

٣- العلاقة بين ملاك العميل ومديريه والمسئولين غير التنفيذيين.

٤- تأثير أصحاب المصالح **Stakeholders** بخلاف حملة الأسهم.

٥- الخصائص المالية للعميل على وجه الخصوص هيكلة ويسره المالي.

٦- الخصائص التشغيلية للعميل.

٧- الاتجاه الأخلاقي وقوة بيئة الرقابة داخل منشأة العميل.

٨- أهداف وفلسفة الإدارة وخططها الاستراتيجية[1].

كما توجد مجموعة من الإجراءات المتاحة لمساعدة المراجعين في الحصول على معرفة بشأن عملائهم والعوامل البيئية التي تؤثر عليهم . حيث عادة ما يحصل المراجعون على معلوماتهم بشأن عميل المراجعة من ثلاثة مصادر أساسية.

- خبرة منشاة المراجعة مع العميل ذاته.
- المعلومات المتاحة العامة المنشورة.
- العملاء ذاتهم.

يوضح الشكل رقم(٧,٨) مصادر المعلومات لأغراض تقييم عميل المراجعة.

عمومًا تتباين الطرق المستخدمة لتقييم المعلومات من قواعد البيانات للمعلومات العامة إلى المناقشات والاستفسارات مع الأعضاء العاملين والإدارة بمنشأة عميل المراجعة على النحو التالي:-

(i) زيارة العميل والتجول ومعاينة مواقع عمله.

(ii) عمل مناقشات مع الموظفين الرئيسيين داخل وخارج المنشأة.

(iii) فحص التوثيق المستندي للعميل.

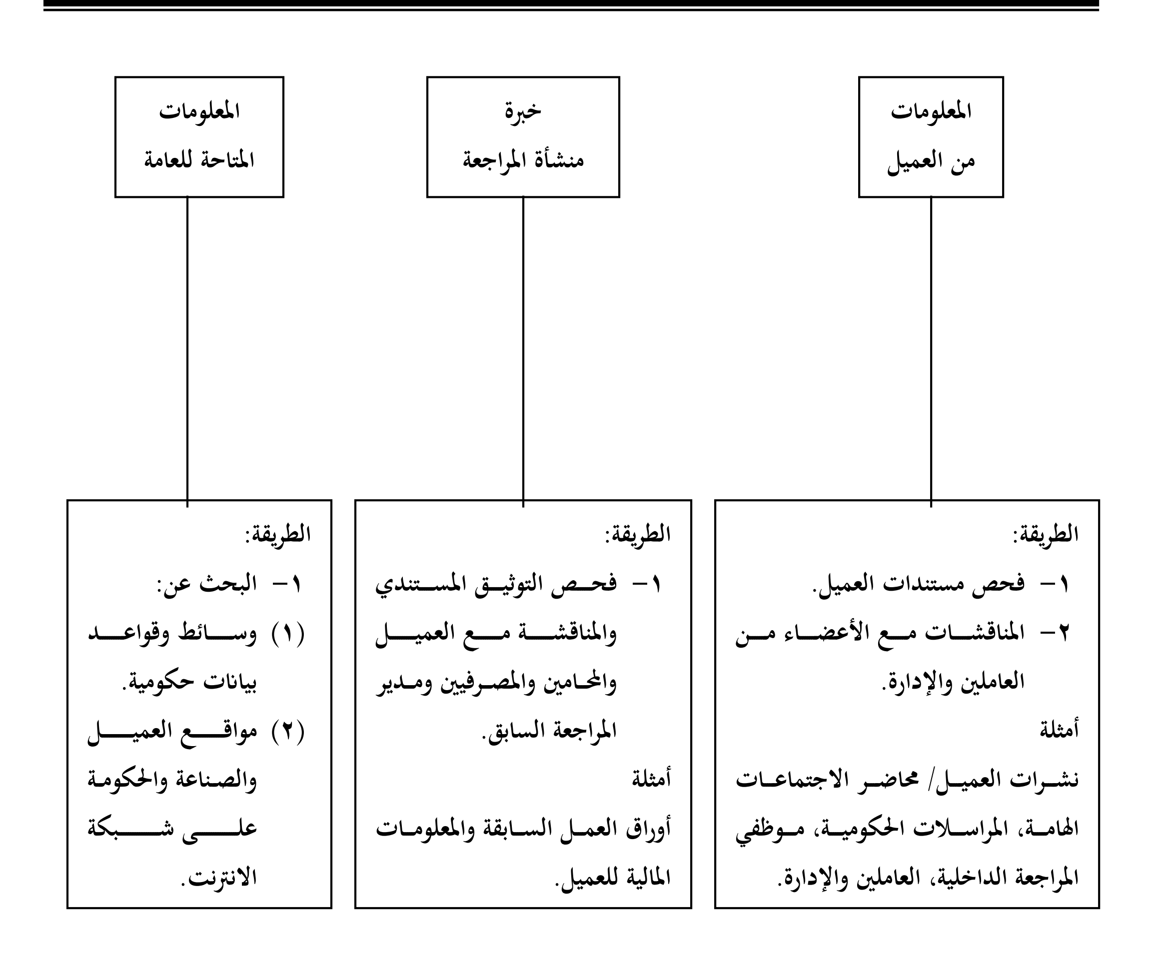
(iv) فحص نشرات وبيانات صناعة وأعمال العميل.

(v) فحص أوراق عمل مراجعة السنوات السابقة.

---

[1] كل من إيضاحي معايير المراجعة رقم(٢١٠)،(٣١٠) لديهما ملحق يحدد الأمور التي يجب أن يراعيها المراجعون عند بحثهم وسعيهم لاكتساب المعرفة بأعمال العميل.

شكل إيضاحي رقم (٧,٨)
مصادر المعلومات لأغراض تقييم العميل



(i) زيارة العميل والتجول ومعاينة مواقع عمله

Visiting the Client and Touring the Premises (or Plant and Offices)

فعن طريق زيارة العميل ومعاينة مواقع عمله والتقابل مع موظفيه الرئيسيين (على سبيل المثال المدير التنفيذي، ومدير التمويل ومدير التسويق ومدير الإنتاج ومدير قسم الأفراد والمراجع الداخلي الرئيسي) يمكن للمراجع أن يصبح على تآلف كبير مع مواقع العميل وتنظيمه وأعماله.

فقيام المراجع في جولة داخل مواقع عمل العميل تمكنه من الحصول على معرفة بعمليات أنتاج أو خدمات العميل، كما تمكنه أيضاً من اكتساب أبعاد نظر عن كيفية تأمين المخزون والمهمات بالإضافة إلي مقدار ونوعية المخزون والأصول الثابتة. علاوة على ذلك فإن ذلك يمكن المراجع من الحصول على معلومات بشأن السجلات المحاسبية للعميل وتكنولوجيا المعلومات بالإضافة إلي خبرة وعادات العمل للعاملين بقسم المحاسبة أو الأقسام الأخرى. بالإضافة لذلك فإن ذلك يوفر الفرص لقياس (عن طريق مشاهدة وملاحظة الأنشطة) الاتجاه العام لموظفي العميل تجاه بيئة الرقابة والعناية التي يضطلعون بمسئولياتهم بها.

(ii) عمل مناقشات مع الموظفين الرئيسيين داخل وخارج المنشأة

Having Discussions with key Personnel Inside and Outside the Entity

فعن طريق إجراء مناقشات مع العاملين الرئيسيين داخل منشأة العميل (على سبيل المثال المدير التنفيذي، مدير التمويل، مديري المبيعات والإنتاج بالإضافة للمراجع الداخلي الرئيسي) يكون المراجع قادراً على الحصول على معرفة بخصوص سياسات وإجراءات المنشأة فضلاً عن الإلمام بأية تغيرات تم حدوثها داخل فترة التقرير أو يتوقع أن تحدث في الفترات الحالية أو المستقبلية. كما تمكن تلك المناقشات أيضاً المراجع من التأكد من أراء العاملين الرئيسيين عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها أثناء السنة السابقة بالإضافة لأي

تغيرات في العمليات أو المنظمة أو الهيكل المالي أو الأفراد التي يتم تخطيطها أو يتوقع حدوثها في قرب المستقبل متوسط الأجل. ويجب أن تتضمن المناقشات مع هؤلاء العاملين الرئيسيين موضوعات مثل التغيرات المحتملة في مواقع أو تسهيلات المصنع أو الأقسام أو الإدارات، والتطورات المتوقعة في التكنولوجيا والمنتجات أو الخدمات أو طرق الإنتاج والتوزيع بالإضافة إلي أي تغيرات مخططة في النظام المحاسبي للعميل وتكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات الإدارية بالإضافة لضوابط الرقابة الداخلية في منشأة عميل المراجعة. كما أنه يقدم أيضاً الفرصة لقياس الأهداف والفلسفة والخطط الاستراتيجية بالإضافة إلي الاتجاهات العامة للمسئولين التنفيذيين داخل منشأة المراجعة.

أما المناقشات مع الأشخاص الهامة خارج العميل على سبيل المثال رجال الاقتصاد ومنظمي الصناعة بالإضافة إلي المراجعين الآخرين والمستشارين القانونيين والماليين الذين يقدمون الخدمات للعميل أو داخل الصناعة – تمكن المراجع من اكتساب بعض الفهم عن العوامل الخارجية التي تؤثر على العميل، وقد تقدم بعض أبعاد النظر عن كيف ترى الأطراف الخارجية طبيعة العميل ومديريه ومسئولية التنفيذيين في المستويات العليا.

(iii) فحص نشرات وبيانات الصناعة والأعمال

Reviewing in Dusty and Business Publications and Data

إن فحص بيانات الصناعة والأعمال وقراءة جرائد ومجلات التجارة والاقتصاد بالإضافة للنشرات الأخرى المماثلة المرتبطة بالعميل وصناعته بجانب زيارة مواقع الانترنت الملائمة تزود المراجع بمعلومات مفيدة في الفهم بعوامل الاقتصاد العام والعوامل السياسية والتجارية والمتنافسة بالإضافة إلي العمليات التي من المحتمل أن تؤثر على القدرة التشغيلية والمالية للعميل وقوائمه المالية.

(v) فحص أوراق عمل المراجعة في السنوات السابقة

Reviewing Previous years Audit Working Papers

إن فحص أوراق عمل المراجعة في السنوات السابقة قد يلقي الضوء على المشاكل التي يتم مواجهتها أثناء عمليات المراجعة السابقة التي يتطلب الأمر أن يتم متابعتها ومراقبتها أثناء عملية المراجعة الحالية. فقد يكشف ذلك عن وجود وتطورات مخططة أو متوقعة تعتبر ذات قيمة هامة لمراجعة السنة الحالية. على سبيل المثال فإن الخطط التي تم الإفصاح عنها أثناء السنة المالية- للتوسع أو لتغيير الإنتاج والمبيعات لتعديل سياسات التوزيع ولتطوير منتجات وعمليات أو أسواق جديدة أو لتغيير النظام المحاسبي- من المحتمل أن يكون لها تأثير هام على مراجعة تلك السنة.

كما يمكن أن يتم التوصل للمعرفة بالنشاط الذي يعمل العميل فيه من خلال المناقشة مع المراجع الذي كان مسئولا عن عملية المراجعة في السنة السابقة والمراجعين الذين يعملون حاليًا في علميات مراجعة مماثلة، وأيضًا اللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل ويوجد أيضًا أدلة وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيون، الكتب الدراسية، والمجلات المتخصصة المتاحة للمراجع لدراسة معظم الأنشطة الرئيسية ويقوم ب عض المرجعين بالاشتراك في دوريات متخصصة في هذه الأنشطة التي يعملون في مرجعتها لوقت طويل ويمكن الحصول على المعرفة أيضًا من خلال المشاركة في الجمعيات وبرامج التدريب بالأنشطة المختلفة.

وجدير بالذكر فإن الحصول على المعرفة والفهم بالعميل وأعماله وصناعته لا تعتبر مجرد أحد الأمور الذي يتم إتمامها في بداية عملية المراجعة، بالأحرى فهي عملية متصلة ومتراكمة يتم إنتاجها وتوليدها كلما تم التقدم في إتمام عملية المراجعة. وعلى الرغم من أن المعلومات التي يتم تجميعها وتقييمها كأساس

لتخطيط عملية المراجعة، فعادة ما يتم تنقيحها وأضافتها بينما يستمر المراجع وأعضاء فريق المراجعة في زيادة معرفتهم عن العميل وأعماله.

بوضوح بالنسبة لتعاقد المراجعة الجديد فإن المراجع (وعلى وجه أكثر تحديداً شريك ارتباط المراجعة والأعضاء الرئيسيين في فريق عمل المراجعة) سوف يحتاج أن ينفق وقت ومجهود ملحوظ في وضع فهم صحيح بالعميل وأعماله وصناعته. أما بالنسبة للارتباط المستمر فقد يتم تكريس وقت ومجهود أقل لتلك الخطوة من خطوات المراجعة. ويحتاج المراجع أن يقوم بتحديث وإعادة تقييم المعلومات التي تم جمعها في عمليات المراجعة السابقة لتحديد ما إذا ظلت صحيحة وملائمة. بالإضافة لذلك فإن المراجع يجب أن يؤدي إجراءات المراجعة التي يتم تصميمها لتحديد أي تغيرات هامة أثرت على العميل وأعماله وصناعته منذ عمليه المراجعة الأخيرة.

ومن الأهمية بمكان القول بأن المعرفة بالعميل وأعماله وعمليات ومخاطره وصناعته ليست مقصورة على شريك ارتباط المراجعة والأعضاء الرئيسيين لفريق عمل المراجعة. وقد ألقى إيضاح معايير المراجعة رقم ٢١٠ وكذلك معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٠ الضوء على أهمية أن يكون لدى كافة أعضاء فريق عمل المراجعة المعرفة الملائمة والكافية لتمكينهم من أداء عمل المراجعة المخصص عليهم بفعالية. وقد نص إيضاح معايير المراجعة رقم ٢١٠ على وجه أكثر تحديداً على ما يلي:-

«يجب على شريك ارتباط المراجعة أن يتأكد من أن فريق عمل المراجعة قد حصل على تلك المعرفة بأعمال العميل محل المراجعة حسب ما تم توقعه على نحو معقول وبشكل كاف من شأنه تمكينهم من تنفيذ عمل المراجعة بفعالية، كما يجب أن يتأكد شريك ارتباط المراجعة أيضاً من أن فريق عمل المراجعة لديهم الفهم الكافي بأهمية أن يكونوا يقظين تجاه الحصول على المعلومات الإضافية».

٧.٧ أسئلة وتطبيقات

- ٧.٧.١ أسئلة للمراجعة

١- حدد ثلاثة عناصر لفحص أمور ما قبل تعاقد المراجع.

٢- حدد خمسة عوامل يجب أن يراعيها المراجع ويدرسها قبل الاستنتاج بأنهم مستقلين على نحو كاف و ذو كفاية فنية لقبول تعاقد عملية المراجعة.

٣- اشرح باختصار لماذا ينصح المراجع القيام بفحص استقامة إدارة العميل (المرتقب) قبل قبوله تعاقد عملية المراجعة.

٤- اشرح باختصار غرض اتصال المراجع المقترح بالمراجع القائم أو السالف، وحدد ثلاثة أنواع من المعلومات التي يجب أن يسعى المراجع المقترح للحصول عليها.

٥- اشرح باختصار الغرض من إعداد خطابات تعاقد المراجعة.

٦- حدد خمسة موضوعات عادة ما يتم الإشارة إليه في خطابات تعاقد المراجعة.

٧- اشرح باختصار أهمية حصول المراجع على فهم شامل بعملية وصناعته وأنشطته وعملياته ومخاطره.

٨- حدد خمسة عوامل بيئية خارجية بالإضافة إلي خمسة عوامل بيئية داخلية من المحتمل أن تؤثر على المنشأة ومراجعتها الخارجية.

٩- أذكر خمسة إجراءات مراجعة قد يتم استخدمها للحصول على فهم بالعميل وأنشطته أو أعماله وصناعته.

١٠- اشرح باختصار أهمية كل من الإجراءات التالية للحصول على فهم بالعميل وأعماله وأنشطته:-

(i) زيارة مواقع العميل ومعاينتها.

(ii) قراءة الجرائد والمجلات التجارية والاقتصادية.

(iii) زيارة مواقع الانترنت الملائمة.

١١- ما هي مسئوليات كل من المراجع السابق والمراجع اللاحق عند تغيير الشركة للمراجع؟

١٢- ما هي العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره قبل قبول المراجعة – اشرح.

١٣- عندما تقبل منشأة المحاسبة العامة التعامل مع عميل جديد يعمل بالنشاط الصناعي، من المتعارف عليه أن يقوم المراجع بزيادة التجهيزات في المصنع – ناقش الطرق التي يمكن للمراجع استخدامها للتوصل إلى ملاحظات تساعده في تخطيط المراجعة.

- ٧،٧،٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:–

(١) تتسم العلاقة بين المراجع وشركة العميل وحملة الأسهم ولجنة المراجعة بأنها فريدة وغير عادية نسبيًا.

(٢) عند دراسة قبول عميل جديد فإن معظم منشآت المراجعة تتبع عدة خطوات محددة وتسري نفس الخطوات عند اتخاذ قرار الاحتفاظ بعميل قائم.

(٣) عادة ما تتركز خطوة اتخاذ قرار قبول عميل جديد في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.

(٤) قد يقوم عميل المراجعة بتغيير المراجع القائم لعديد من العوامل والمبررات.

(٥) يعد فحص عملاء المراجعة جزءا هاما عند تقدير مخاطر المراجعة الممكن قبولها.

(٦) ينبغي مراعاة عديد من الاعتبارات عند دراسة منشأة المراجعة قبول تعاقد مراجعة جديد.

(٧) تتباين هياكل نماذج الموارد البشرية من منشأة مراجعة إلى أخرى حسب العديد من العوامل.

(٨) ترتب على التلاعب المتعمد في معلومات القوائم المالية مشكلة خطيرة على مهنة المحاسبة والمراجعين الأمر الذي يتعين معه ضرورة توفير اليات حماية هامة لمواجهة تداعيات تلك المخاطر.

(٩) يتعين على المراجع اللاحق الاتصال بالمراجع السالف قبل اتخاذه قرار قبول التعيين لدراسة جميع الظروف وراء ذلك التغيير.

(١٠) لا يؤثر خطاب التعاقد على مسئولية منشأة المحاسبة تجاه المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية ولكنه يؤثر في المسئولية القانونية تجاه العميل.

(١١) على الرغم من تباين تفاصيل خطابات التعاقد وفقـًا لظروف كل عملية مراجعة فإن هناك بنود معينة غالبا ما يتم تضمينها في كل خطاب تعاقد.

(١٢) هناك أهمية كبيرة لفهم المراجع لأعمال العميل وأنشطته وصناعته عند تخطيط عملية المراجعة كما أنه يمثل الأساس لتطبيق مدخل مخاطر الأعمال في المراجعة.

(١٣) من أجل فهم العميل وأعماله ومخاطره يتعين على المراجع الحصول على معرفة بالعوامل البيئية الخارجية أو الداخلية التي تؤثر على ذلك الفهم.

(١٤) تتباين الوسائل المستخدمة للحصول على المعلومات المطلوبة للحصول على فهم العميل وصناعته.

الفصل الثامن

تخطيط عملية المراجعة وتقييم مخاطرها

Planning the Audit and Assessing Audit Risk

٨,١ مقدمة.

٨,٢ مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

٨,٢,١ فوائد وخصائص تخطيط عملية المراجعة.

٨,٢,٢ استراتيجية المراجعة (خطة المراجعة الشاملة).

٨,٢,٣ برنامج المراجعة.

٨,٣ مستوى التأكد المرغوب فيه (مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيها) .

٨,٣,١ معنى مستوى التأكد المرغوب فيه (مستوى مخاطر المراجعة) .

٨,٣,٢ العوامل المؤثرة على مستوى التأكد المرغوب فيه للمراجع (أو مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه).

٨,٤أثر الأهمية النسبية على تخطيط عملية المراجعة.

٨,٤,١ تخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول.

٨,٤,٢ تعديل تقديرات الأهمية النسبية.

٨,٥ أثر مخاطر المراجعة على تخطيط عملية المراجعة.

٨,٥,١ المدخل المؤسس على المخاطر للمراجعة.

٨,٥,٢ العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف.

٨,٥,٣ مخاطر المراجعة عند المستوى الشامل ومستوى الحساب الفردي (أو قطاع المراجعة).

٨,٥,٤ العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط عملية المراجعة .

٨,٦الإجراءات التحليلية .

٨,٦,١ معنى الإجراءات التحليلية .

٨,٦,٢ أهمية الإجراءات التحليلية.

٨,٦,٣ الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة.

٨,٧ أسئلة وتطبيقات.

٨.١ مقدمة

يتعين أن يتم تخطيط عملية المراجعة على نحو دقيق وحريص إذا ما كانت هناك رغبة في إتمام إنجاز عملية المراجعة بفعالية وكفاءة. يحتاج المراجع أن يخطط لتحديد دليل الإثبات الذي يتعين عليه جمعه حتى يكون قادرًا على التعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن الموقف والأداء المالي للشركة أم لا وكيف ومتى يتم جمع ذلك الدليل.

إن تخطيط عملية المراجعة ذات مرحلتين هما تطوير استراتيجية المراجعة **Audit Strategy Development** وتصميم برنامج المراجعة **Audit Programmed Design**، كل من هاتين المرحلتين يتم دراستهما بشكل عام في ذلك الفصل إلا أن تصميم برنامج المراجعة سوف يتم مناقشته بالتفصيل في الفصل التاسع.

يركز ذلك الفصل على تطوير استراتيجية عملية المراجعة، وعلى وجه أكثر تحديدا فإنه يشرح أهمية مستوى التأكد المرغوب فيه عن طريق المراجع (أو مستوى المخاطر المرغوب في تحقيقه) وحدود الأهمية النسبية، وتقييم المراجع للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية على استراتيجية عملية المراجعة. كما يناقش ذلك الفصل العوامل التي تؤثر على مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المراجع (أو مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه)، والتمييز بين تخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول أو المسموح به بالإضافة إلى العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية من جانب ومخاطر الاكتشاف من الجانب الأخر. كما يرتاد ذلك الفصل أيضًا العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط علمية المراجعة، وفحص معنى وأهمية الفحص التحليلي ودراسة تقييم مخاطر المراجعة من خلال الفحص التحليلي الشامل. يوضح الشكل البياني رقم ٨,١ ملخص بالأفكار الرئيسية التي يتم مناقشتها في ذلك الفصل.

٨.٢ مرحلة تخطيط عملية المراجعة Phases of Planning An Audit

- ٨.٢.١ فوائد وخصائص تخطيط عملية المراجعة

Benefits and Characteristics of Audit Planning

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم تخطيط العمل على نحو مناسب وأن يم الإشراف على عمل المساعدين إن وجدوا على نحو ملائم.

كما ينص إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٠٠ بعنوان التخطيط **(Planning)** على الأتي (الفقرتين الثانية والسادسة عشر)[١٨]:-

«يجب أن يخطط المراجعون عمل المراجعة من أجل أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة. ويجب أن يتم فحص عمل المراجعة المخطط وإذا ما كان الأمر ضروريا يتم تعديله أثناء أداء عملية المراجعة»

يشرح المعيار أيضا أن عملية التخطيط تعد ضرورية من أجل التأكد من أنه قد تم تكريس اهتمام ملائم للمجالات المختلفة لعملية المراجعة، وأن المشاكل المحتملة قد تم تحديدها، وأن العمل سوف يتم إتمامه بطريقة تتسم بالكفاءة وفي التوقيت المناسب (معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ الفقرة الرابعة). وقد حدد ذلك المعيار أيضًا بأن الحصول على معرفة بأعمال المنشاة تعتبر جزءا هامًا من تخطيط عملية المراجعة، وأن مدى تخطيط عملية المراجعة سوف يتباين طبقًا لحجم الشركة محل المراجعة ومدى تعقيد

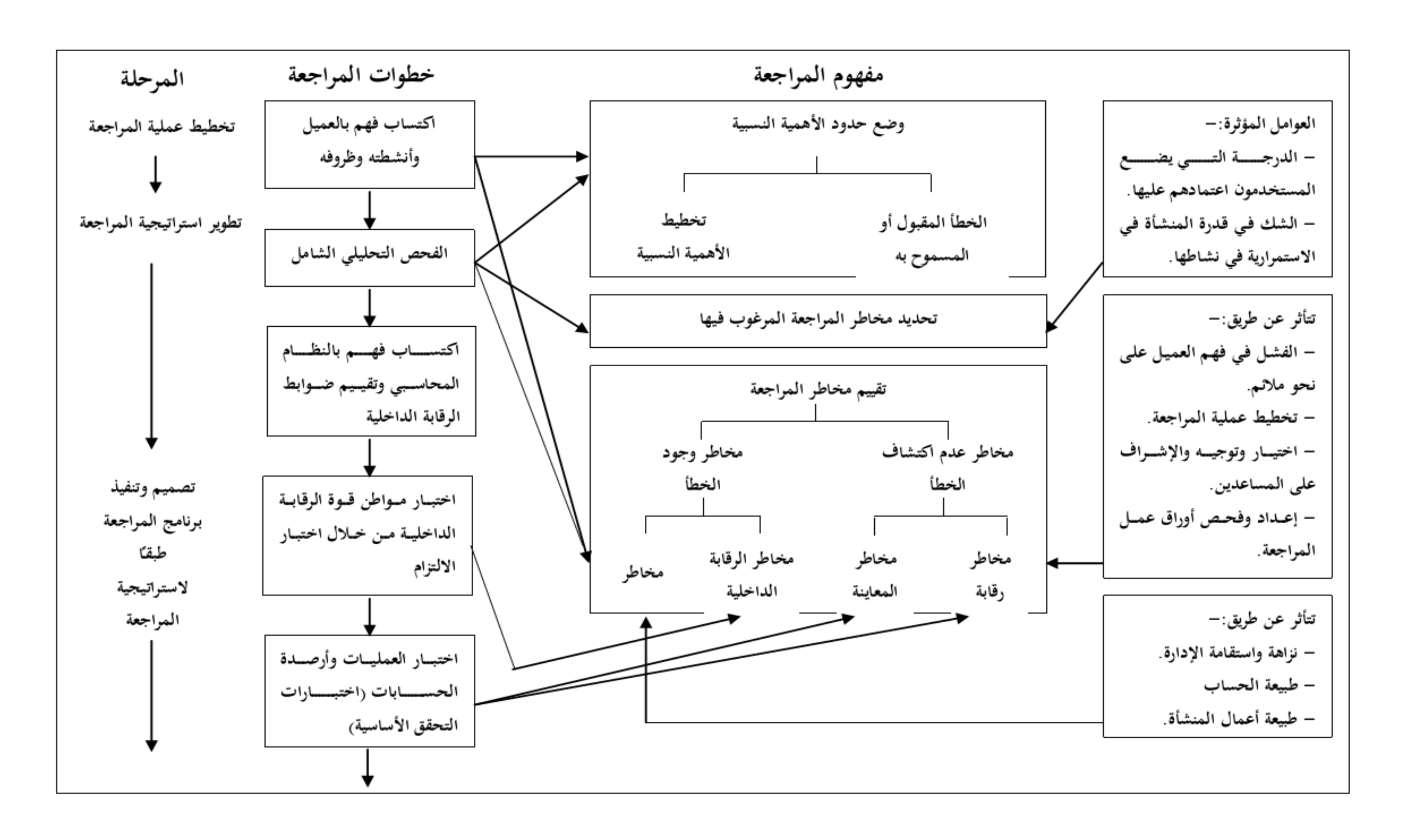
□

---

(١٨) **تتماثل صياغة معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ بعنوان التخطيط- الفقرة الثانية والثانية عشر- مع إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٢٠٠ الفقرتين الثانية والسادسة عشر.**

الشكل الإيضاحي رقم (٨.١)

العلاقة بين الخطوات المرتبطة بعملية المراجعة وتخطيط عملية المراجعة وتحديد مدى الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة



٥٢

عملية المراجعة (الفقرتين (٧)،(٨) بالإضافة إلى الفقرتين (٥)،(٦) من المعيار الدولي للمراجعة رقم ٣٠٠).

بصفة عامة توجد ثلاثة أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب أن يخطط المراجع عملية المراجعة هي:-

١- تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، باعتبار أن ذلك أمرً حيويًا لمنشأة المراجعة حتى يتجنب التعرض للمسئولية القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال.

٢- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف حتى يمكن أن تعمل بشكل تنافسي وبالتالي يمكنها الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذى يتعامل معهم أو توسيعها.

٣- تجنب المراجع سوء التفاهم مع العميل ويعد ذلك أمرًا هامًا لتوفير علاقة جيدة مع العميل مع تسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وعند تكلفة مناسبة.

ويلاحظ أن إيضاح معيار المراجعة الإنجليزي رقم ٢٠٠ (الفقرة الثالثة والتي تتماثل مع الفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) قد أشار إلى أن تخطيط عملية المراجعة يتضمن مرحلتين مميزتين هما:-

- تطوير الاستراتيجية العامة (خطة المراجعة الشاملة).

- تطوير مدخل تفصيلي لطبيعة والتوقيت والنطاق المتوقع لإجراءات عملية المراجعة (أو ما يعرف ببرنامج المراجعة).

ويشرح إيضاح معيار المراجعة رقم (٢٠٠) ذلك بالقول:-

«يقوم المراجعون بوضع استراتيجية المراجعة العامة **General Audit Strategy** في خطة المراجعة الشاملة **Overall Audit Plan** والتي تحدد التوجيه الخاص بعملية المراجعة، كما توفر إرشاد لتطوير برنامج المراجعة. يحدد برنامج المراجعة إجراءات المراجعة التفصيلية المطلوبة لتنفيذ تلك الاستراتيجية».

يؤكد المعيار أيضًا على أن التخطيط ليس مجرد حدث يقع في بداية عملية

المراجعة وإنما أيضًا يجب أن يستمر خلال كافة عملية المراجعة.

وقد ذكر المعيار أنه إذا ما تم مواجهة ظروف متغيرة أو إذا ما نتج عن إجراءات المراجعة نتائج غير متوقعة فإن استراتيجية المراجعة وبرنامج المراجعة قد يتطلب الأمر تعديلهما (الفقرة ١٧ من المعيار والتي تتماثل مع الفقرة (١٢) من معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠).

- ٨،٢،٢ استراتيجية المراجعة (خطة المراجعة الشاملة)

The Audit Strategy (Overall Aaudit Plan)

متى اكتسب المراجع فهمًا شاملا بالعميل وأعماله (كما تبين في الفصل السابع) يمكن تطوير استراتيجية المراجعة. وهذا يعني إمكانية تحديد نطاق وسلوك عملية المراجعة أو على وجه أكثر تحديدًا يمكن عمل الخطط المتعلقة بالأتي:-

- ما هو مقدار وما هي كمية أدلة الإثبات التي يتعين جمعها.
- كيف ومتى يتعين أن يتم إجراء ذلك.

وفي الواقع فإن تطوير استراتيجية المراجعة تعتمد على عدة عوامل على سبيل المثال ما يلي[١٩]:-

(١) العوامل الاقتصادية العامة وظروف الصناعة التي تؤثر على أعمال المنشأة والخصائص الهامة للمنشأة وأعمالها ومركزها المالي ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة ومتطلبات قوانينها ولوائحها بالإضافة إلى متطلبات التقرير (تلك العوامل تتزامن بدرجة كبيرة مع تلك المحددة مع الفصل السابع بالارتباط بفهم العميل وأعماله وصناعته).

(٢) مستوى التأكد (أو مستوى الثقة) الذي يرغب المراجع في اكتسابه

---

[١٩] **يقدم إيضاح معيار المراجعة الإنجليزي الفقرة ١٢ والتي يماثلها الفقرة (٩) من معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ قائمة شاملة بالبنود التي يجب أن يراعيها المراجع عند تطوير استراتيجية المراجعة.**

بخصوص مدى ملائمة الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة (أو بشكل بديل مستوى المخاطر الذي يتم إعداده لقبول أن الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة قد يكون غير ملائمًا) وسوف يتم مناقشة ذلك العامل في القسم ٨,٣.

(٣) الحدود التي في ضوئها يتم اعتبار الأخطاء في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة أو في القيم الفردية بالقوائم المالية ذات أهمية نسبية أو مادية **Material** وسوف يتم مناقشة ذلك العامل في القسم رقم ٨,٤.

(٤) احتمال وجود الأخطاء المادية في القوائم المالية غير المراجعة في مجموعها كوحدة واحدة وفي أقسام معينة (ويعني ذلك مستوى المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية)، ذلك العامل سيتم مناقشته في القسم ٨,٥.

(٥) القطاعات الملائمة التي يجب أن تنقسم إليها عملية المراجعة لتسهيل أداء عمل المراجعة – وسوف يتم مناقشة ذلك العامل في الفصل التاسع.

(٦) إمكانية إتاحة دليل إثبات مراجعة من مصادر مختلفة ومن أنواع مختلفة – تم مناقشة ذلك العامل في الفصل السادس.

(٧) الأثر المحتمل لاستخدام تكنولوجيا المعلومات عن طريق المنشأة أو عن طريق المراجع.

(٨) إمكانية إتاحة أعضاء فريق عمل المراجعة المناسب، وحيثما يكون ذلك قابلا للتطبيق العملي الاستعانة بمراجعين آخرين خارجيين أو خبراء خارجيين – وقد تم مناقشة ذلك العامل في الفصل السادس.

ومتى تم تحديد تلك العوامل المشار إليها بعالية يمكن تطوير خطة المراجعة الشاملة. ويمكن تحديد ذلك في صورة أكثر شمولاً على النحو التالي:-

(i) طبيعة إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها. على وجه التحديد التأكيد المتوقع الذي يتعين وضعه على التوالي:- اختبار الالتزام **Testing Compliance** بضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى اختبار التحقق الأساسي

Substantive Testing للعمليات وأرصدة الحسابات.

(ii) توقيت إجراءات المراجعة. أي إجراءات المراجعة التي يتوقع أن يتم أدائها أثناء عملية المراجعة الدورية **Interim Audit** (جزء من عملية المراجعة التي يتم أدائها بصفة عامة على بضعة شهور سابقة لنهاية السنة المالية للعميل) ، بالإضافة إلى المراجعة النهائية (المؤداة عند أو بعد فترة قصيرة من السنة المالية للعميل)[٢٠] .

(iii) مدى أو نطاق إجراءات المراجعة – أو مقدار دليل إثبات المراجعة المتوقع أن يتم جمعه والحصول عليه بالارتباط بكل جزء من عملية المراجعة.

- ٨.٢.٣ برنامج المراجعة The Audit Program

في الواقع فإن برنامج المراجعة يقوم بالتشغيل العملي لاستراتيجية المراجعة فهو يحدد بالتفصيل إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها أثناء المراجعة المرحلية أو الدورية من جهة وتلك الإجراءات التي يتعين أدائها أثناء عملية المراجعة النهائية من جهة أخرى. ويتضمن برنامج المراجعة غالبا تفاصيل بعض الأشياء مثل حجم العينات التي يتعين اختبارها وكيف يتم اختبار تلك العينات.

وكما سبق ذكره في الفصل السادس فإن برنامج المراجعة غالبًا ما يحدد إجراءات المراجعة في صورة تعليمات يمكن لأعضاء فريق المراجعة إتباعها. وبينما يتم أداء إجراءات المراجعة الموضحة في البرنامج يتعين أن يتم التوقيع عليها عن طريق عضو فريق المراجعة المختص مع الإحالة إلى أوراق عمل المراجعة الملائمة (يتم مناقشة تطوير برنامج المراجعة في الفصل التاسع).

---

[٢٠] **بصفة عامة تركز المراجعة المرحلية أو الدورية على فهم النظام المحاسبي للمنشاة واختبار الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية، بينما تركز المراجعة النهائية على اختبار التحقق الأساسي على وجه أكثر تحديدًا.**

٨.٣ مستوى التأكد المرغوب فيه (مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه)

Meaning of Desired Level of Assurance (Desired Level of Audit Risk)

- ٨.٣.١ معنى مستوى التأكد المرغوب في تحقيقه

Meaning of Desired Level of Assurance

يتطلب قانون الشركات أن يحدد المراجعون في تقارير المراجعة:-

- ما إذا كان في رأيهم أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن الموقف المالي للشركة وأرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية أم لا.

- ما إذا كان في رأيهم أن القوائم المالية قد قامت بإعداد القوائم المالية طبقًا لمتطلبات قانون الشركات أم لا.

وجدير بالذكر فإن المراجعون مطلوب منهم التعبير عن رأيهم وليس مجرد الشهادة بأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة كما ومدى الالتزام بقانون الشركات. ولذلك يبدو أنه عند تمرير التشريع والموافقة عليه فإن البرلمان لم يتوقع أن يصل المراجعون إلى حالة من التأكد **Certainty** تتعلق بالأمور محل المراجعة. وقد تم عكس ذلك الاستنتاج في إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم (١٠٠) الفقرتين رقمي (٥) ، (٨) بعنوان الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية والذي ينص على ما يلي:-

«يعزز رأي المراجعين على مصداقية القوائم المالية عن طريق توفير تأكد معقول **Reasonable Assurance** من مصدر خارجي بأنها تعرض صورة صادقة وعادلة. وعادة ما يتم تصميم عملية المراجعة المنفذة طبقًا لمعايير المراجعة من أجل توفير تأكد معقول بأن القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة تخلو من التحريف المادي – أن مصطلح التأكد المعقول يعتبر مصطلح محوري لعملية المراجعة التي يتم الاضطلاع بها طبقًا لمعايير المراجعة».

وعمومًا فإن فقرة النطاق في تقرير المراجعة تتضمن عبارتين هامتين

تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية **Materiality** والمخاطر **Risk** على النحو التالي:-

«قمنا بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، وتتضمن هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للحصول على تأكد مناسب بعد احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية.

ويقصد بعبارة الحصول على تأكد مناسب أن يتم إبلاغ المستخدمين أن المراجع لا يضمن أو يعد مؤمنًا لعدالة العرض بالقوائم المالية وتوصل العبارة إلى المستخدمين أن هناك بعض المخاطر التى تشير الى ان القوائم المالية قد لا تكون عادلة عند إصدار تقرير نظيف.

أما العبارة التي تتضمن عدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية فيقصد بها إبلاغ المستخدمين أن مسئولية المراجع محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، وتعد الأهمية النسبية أمرًا هامًا لأنه لن يكون عمليًا أن يوفر المراجع تأكيدًا عن القيم التي لا تعتبر جوهرية.

وهكذا يمثل كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسيين في تخطيط عملية المراجعة.

من هنا يمكن القول بأن السؤال الهام المثير للجدل هو ماذا يعني مصطلح تأكد معقول **Reasonable Assurance** حيث شرح إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم (١٠٠) في الفقرة رقم (٨) الإجابة على ذلك السؤال على النحو التالي:-

«تتأسس الصورة المعطاة في القوائم المالية في حد ذاتها على توليفة من الحقائق والأحكام الشخصية ونتيجة لذلك لا يمكن أن يتم تمييزها على أنها مطلقة **Absolute** أو صحيحة **Correct**. فعند التقرير عن القوائم المالية يوفر

المراجعون مستوى تأكد **Level of Assurance** يتسم بأنه معقولا **Reasonable** في ذلك السياق ولا يمكن أن يكون مطلقـًا».

رغمًا عن ذلك فإن الأمر لا يبدو أنه يلقي الكثير من الضوء على معنى التأكد المعقول ، أيضـًا فإن معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ بعنوان الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية يبدو أنه غير مفيد في هذا الخصوص حيث ينص في الفقرة رقم (٨) على ما يلي:-

«يعتبر التأكد المعقول مفهوم يرتبط بتجميع أدلة إثبات المراجعة الضرورية للمراجع التي تجعله يتوصل إلى استنتاج مؤداه بأنه ليس هناك أي تحريفات مادية في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة بصفة عامة يرتبط التأكد المعقول بكامل عملية المراجعة.

وإذا لم تفسر معايير المراجعة ذلك المفهوم بوضوح فما الذي يمكن استنتاجه من معنى ذلك المفهوم الهام؟ حيث يتبين أن المراجعين لا يتوقع أن يكونوا متأكدين **Certain** من أن القوائم المالية التي يقومون بالتقرير عنها عما إذا كانت تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز والأداء المالي للشركة أم لا وأنها تتفق مع قانون الشركات - لم يتم تحريفها ماديًا، ومع ذلك فإنهم يرغبون بوضوح أن يكونوا على ثقة على نحو معقول بأن تلك هي الحقيقة بالفعل. أن مستوى الثقة الذي يرغبون في تحقيقه (يكونوا على ثقة أو تأكد على نحو معقول بخصوص صحة الرأي الذي يعبرون عنه على القوائم المالية) يكون معروفا على أنه مستوى التأكد الذي يرغبون في تحقيقه.

وقد عرف **Arens & Loebbecke** ذلك المفهوم على النحو التالي:-

«أن مستوى التأكد المرغوب في تحقيقه يحدد بشكل حكمي مستوى الثقة الذي يرغب المراجع أن يكون لديه عن العرض العادل للقوائم المالية بعد إتمام عملية المراجعة. وكلما ارتفع مستوى التأكد المحقق كلما زادت الثقة التي لدى

المراجع في أن القوائم المالية (التي بناء عليها يتم إبداء رأي نظيف) لا تتضمن أية تحريفات مادية أو استبعادات جوهرية».

وقد ذكرا أيضًا ما يلي:-

«أن التأكد التام **Complete Assurance** لدقة القوائم المالية ليس ممكنًا حيث لا يضمن المراجع الغياب لكامل للأخطاء أو التحريفات المادية.

ذلك التعريف أكد عليه أيضًا **Anderson** والذي ذكر على ما يلي:-

«أن التأكد المطلق في عرض القوائم المالية المراجعة لا يعتبر ممكنا عمليا وكذلك لا يعتبر مرغوب فيه اقتصاديا . فتقرير المراجع يضيف المصداقية **Credibility** للقوائم المالية ولكن لا يمكن أن يضيف التأكد الكامل **Complete Certainty**.

إن إجراءات المراجعة يمكن التوسع فيها إلا أن تكلفة مثل ذلك التوسع ستكون أكبر قليلاً من المصداقية التي تم تحقيقها نتيجة لذلك.

وجدير بالذكر فإن مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المراجع (مستوى الثقة المرغوب فيه عن طريق المراجع عن صحة الرأي المعبر عنه على القوائم المالية) يمثل نسبة إتمام مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه. وقد سبق الذكر في الفصل الثالث أن إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٠٠) بعنوان نظم المحاسبة ونظم الرقابة الداخلية وتقييمات مخاطر المراجعة قد عرف مخاطر المراجعة على أنها مخاطر أن المراجعين قد يعطوا رأي غير ملائم عن القوائم المالية. على سبيل المثال رغبة المراجع في أن يكون متأكدًا بنسبة ٩٥% (أو على ثقة) بأن القوائم المالية التي يقوم بالتعبير عن رأيه عنها في تقرير نظيف تخلو من أية تحريفات مادية، ويعني ذلك بأنه قبل مستوى مخاطر بمعدل ٥% بأن القوائم المالية في الواقع تتضمن تلك الأخطاء. ولذلك فإن إبداء رأي نظيف يعتبر غير ملائم.

- ٨،٣،٢ العوامل المؤثرة على مستوى التأكد المرغوب فيه عن طريق المراجع

Factors Affecting the Auditor's Desired of Assurance

إن مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المراجع سوف يكون دائمًا مرتفعا (أو بشكل بديل فإن مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه سيكون دائمًا منخفضًا). وكثيرا ما يتم التعبير عن ذلك المستوى في صورة كمية (مستوى تأكد يبلغ ٩٥% أو مستوى مخاطر المراجعة يبلغ معدل ٥% والذي غالبا ما يتم تحديده باستخدام قاعدة بسيطة) إلا أنه من الصعوبة بوضوح أن يتم تحديدها عندما يتم التوصل إلى مستوى تأكد رقمي محدد. وكنتيجة لذلك الواقع التطبيقي غالبًا ما يتبنى المراجعون مدخل نوعي ويعتقد أنها في صورة مستوى تأكد مرتفع أو متوسط أو منخفض (أو مستوى مخاطر متوسط أو منخفض بدلا من أن تكون في صورة نسبة مئوية دقيقة).

وفي بعض الأحوال يرغب المراجعون في تحقيق مستوى تأكد مرتفع على وجه الخصوص (ومستوى منخفض من مخاطر المراجعة على وجه الخصوص). ويتم تطبيق ذلك على سبيل المثال في الحالات التي خلالها من المحتمل أن يعتمد عدد ضخم من المستخدمين على القوائم المالية أو عندما يتم وضع اعتماد كبير على تلك القوائم عن طريق أحد أو عديد من المستخدمين و/ أو عندما يكون هناك شك في قدرة العميل على الاستمرار في النشاط. في أيا من تلك الحالات فإن المراجع يحدد الأهمية الخاصة بأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن الموقف المالي وأرباحها وخسائرها عندما تتضمن خطأ أو استبعاد مادي أو إفصاح غير كاف بشكل مادي فإن هناك عواقب خطيرة يتعرض كل من مستخدمي القوائم المالية والمراجع. وينبغي القول بوجه عام أنه كلما كبرت المنشاة (يقاس ذلك في صورة إجمالي الإيرادات أو إجمال الأصول) وكلما انتشر

هيكل ملكيتها في صورة ملكيتها أو الاقتراض بشكل واسع كلما زاد عدد مستخدمي قوائمها المالية المراجعة. على سبيل المثال فشركة عامة كبيرة مسجلة مثل شركة **BP**، وشركة **Diageo** أو شركة **HSBC** أو شركة **Telecom** الإنجليزية التي لها موارد اقتصادية كثيفة وعدد ضخم من المساهمين وأصحاب القروض والدائنين من المحتمل أن تكون قوائمها المالية المراجعة مستخدمة عن طريق عديد من المستخدمين مقارنة بالموقف الخاص للشركات ذات العدد القليل من أصحاب الأسهم وأصحاب القروض أو الدائنين. فالشركات الخاصة التي تمتلك بالكامل شركات تابعة أو الشركات التي لديها مديرين يحتفظون بنصيب كبير من ملكية الشركة أو القروض التي عليها (كما هو الحال في بعض الشركات الأصغر) من المحتمل أن يكون لديها قليل من المستخدمين للقوائم المالية نسبيًا والذين يكونوا بعيدين عن الشركة. وقد أشار كل من **Arens & Loebbecke** في ذلك الصدد للأتي:-

«عندما يتم الاعتماد بشدة على القوائم المالية يمكن أن ينتج مزيد من الضرر الاجتماعي إذا ما ظل أحد الأخطاء الجوهرية بدون اكتشاف، ويمكن أن تكون تكلفة دليل الإثبات الإضافي (الذي ينشأ من مستوى التأكد الذي يرغب فيه المراجع) مبررة بشكل أكثر سهولة عندما تكون الخسارة إلى المستخدمين من الأخطاء المادية جوهرية (أو من المحتمل أن كون كذلك)».

بالإضافة إلى ذلك فعندما تكون القوائم المالية المراجعة لديها عدد ضخم من المستخدمين فإن كل منهم قد يعاني من الخسارة إذا فشل المراجع في اكتشاف الخطأ المادي أو الاستبعاد المادي أو الإفصاح غير الكافي، ويقوم على نحو غير ملائم بإصدار تقرير مراجعة نظيف بناء على ذلك، ومن ثم فقد يكون

المراجع عرضة بشكل كبير للمسئولية القانونية المحتملة نتيجة الإهمال[٢١]. ونتيجة لذلك فعندما يوجد عدد ضخم من المستخدمين يعتمدون على القوائم المالية، فقط تكون في مصلحة المراجع أن يسعى إلى قبول مستوى مرتفع من التأكد على وجه الخصوص (مستوى منخفض من مخاطر المراجعة). ويعتبر نفس الأمر حقيقيًا عندما يضع واحد أو أكثر من المستخدمين اعتماد كبير على القوائم المالية المراجعة عند قيامهم باتخاذ قرار استثمار رئيسي. فإذا ما قرر المستثمرون المرتقبون اتخاذ الاستثمار وثبت أن القوائم المالية المراجعة التي قاموا بالاعتماد عليها أنها محرفة جوهريًا فإنهم من الأرجح سوف يعانوا من خسارة مالية خطيرة. وكنتيجة لذلك فإنهم من المحتمل أن يسعوا نحو الحصول على تعويض من المراجعين نتيجة الخسارة التي تعرضوا لها.

هناك موقف أخر قد يرغب المراجع خلاله في الحصول على مستوى مرتفع من التأكد عن صدق وعدالة القوائم المالية قبل إصدار تقرير مراجعة نظيف وذلك عندما يكون هناك بعض الشك في موقف المنشاة في الاستمرار في نشاطها، ويرجع ذلك بسبب انه إذا أرغم العميل على التصفية تقريبًا بعد استلام تقرير مراجعة نظيف فقد يتبين أن القوائم المالية لاحقا تتضمن أخطاء أو استبعادات مادية أو إفصاحات غير كافية ومن ثم قد يتعرض المراجع للتقاضي عن طريق رفع الدعاوى القضائية عن طريق مصفى الشركة أو الأشخاص الذين تعرضوا للخسارة نتيجة تدهور الشركة. فإذا في بعض الأحوال قام المراجع برفع مستوى التأكد الذي يرغب في الحصول عليه (أو تخفيض مستوى مخاطر المراجعة المرغوب) فإنه سوف يقوم بجمع مزيد من أدلة

(□□ على سبيل المثال فإن قضية Caparo) في المملكة المتحدة قد قيدت الأطراف التي اعتبر المراجعين مسئولين أمامهم لبذل العناية الواجبة وبالتالي يتعرضون للمسئولية القانونية أمامهم فقط.

الإثبات مقارنة بالموقف المعاكس. وسيكون مهتما على وجه التحديد بالتحقق من مشكلة الاستمرارية قد تم الإفصاح عنها على نحو كاف في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وكنتيجة لذلك فإن المراجع سيكون من الأرجح أن يكتشف الأخطاء أو الاستبعادات المادية أو الافصاحات غير الكافية في القوائم المالية.

٨،٤ أثر الأهمية النسبية على تخطيط عملية المراجعة

Impact of Materiality on Planning An Audit

- ٨،٤،١ تخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول

Planning Materiality and Tolerable Error

سبق القول في الفصل الثالث أن المراجعين مطلوب منهم طبقًا لإيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ١٥٥ الفقرة الثانية أن يحددوا بثقة معقولة **Reasonable Confidence** ما إذا كانت القوائم المالية تخلوا من التحريف المادي أم لا. ويعتبر الموضوع ماديا أو ذو أهمية نسبية إذا ما كان استبعاده أو تحريفه سيؤثر على نحو معقول على قرار الموجه إليهم تقرير المراجع (إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٢٢١ الفقرة الثالثة).

وقد تم تعريف الأهمية النسبية عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية على أنها عبارة عن:-

«مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف».

وتوضح القراءة المتعمقة لذلك التعريف مدى الصعوبة التي يواجهها المراجع في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة، حيث يؤكد التعريف على المستخدم المناسب الذي يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراره وبالتالي يتعين

على المراجع أن يعرف المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل والقرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين.

من ذلك يتضح أنه في الواقع عندما يتم تخطيط عملية المراجعة يحتاج المراجعون تكوين حكم شخصي عما يعتبر ذو أهمية نسبية في سياق عملية مراجعة محددة. وقد سبق في الفصل الثالث شرح أن تكوين ذلك الحكم يتطلب دراسة كل من مقدار ونوعية بنود القوائم المالية وكل من الأهمية النسبية الإجمالية والأهمية النسبية عند مستوى الحساب. أن الفرق بين الأهمية النسبية على المستوى الشامل أو على مستوى الحساب يعتبر ذو أهمية جوهرية خاصة لتخطيط عملية المراجعة.

(i) **الأهمية النسبية الشاملة** Overall Materiality

يشير ذلك المفهوم إلى مقدار الخطأ الذي يوافق المراجع على قبوله في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة بينما ما يزال يستنتج أنها توفر صورة صادقة وعادلة عن الموقف المالي للشركة وأرباحها أو خسائرها عن المنشأة محل التقرير. يحتاج المراجع أن يقوم بتقدير مستوى ذلك الخطأ أو مستوى الأهمية النسبية قبل أن يبدأ في أداء عملية المراجعة تأسيسًا على فهمه بالعميل وأعماله وصناعته وعلى تقييمه لاحتياجات قرار مستخدمي القوائم المالية للشركة محل المراجعة. وغالبا ما يشار إلى ذلك بتخطيط الأهمية النسبية**Planning Materiality** أو وفقًا لإيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٢٢٠ بعنوان الأهمية النسبية وعملية المراجعة في الفقرة التاسعة بمفهوم التقييم المبدئي للأهمية النسبية **Preliminary Materiality Assessment**. حيث يوفر ذلك الأساس لتخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي يتم أدائها أثناء عملية المراجعة. وكلما انخفض مستوى تخطيط الأهمية النسبية (كلما صغر مقدار الخطأ في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة والتي تحدد

الأهمية النسبية في صورة كمية) ، كلما زاد مقدار أو كلما زادت ملائمة دليل الإثبات التي يحتاج المراجع أن يقوم بجمعها للتأكد من أن الأخطاء المدمجة في القوائم المالية لا تزيد عنها.

ومع ذلك فإن تخطيط الأهمية النسبية يجب ألا يتم النظر إليه على أنه مقدار نقدي ثابت والتي إذا زادت حتى لو بمقدار صغير سوف يجعل المراجع بالضرورة يستنتج أن القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة. والتي إذا لم تزيد عنها فإنها سوف تؤدي إلى الاستنتاج العكسي وعند تكوين رأي على مجموع من القوائم المالية فإن المراجع يدرس خليط من العوامل متضمنًا حجم واتجاه الفرق بين الخطأ الفعلي المقدر أن يوجد في القوائم المالية (كما تم تقديرها عند نهاية عملية المراجعة) والتقدير المبدئي للمراجع للخطأ (تخطيط الأهمية النسبية) الذي سيتم قبوله عندما يظل يستنتج أن القوائم المالية تعتبر صادقة وعادلة. أن تخطيط الأهمية النسبية توفر نقطة بداية لاستنتاج المراجع.

للتأكيد على عدم دقة طبيعة تخطيط الأهمية النسبة غالبا ما يعبر المراجعون عنها في صورة مدى من القيم النقدية **Range of Monetary Amounts** بدلا من التعبير عنها في صورة رقم وحيد **Single Figure**. لا تتطلب معايير المراجعة من المراجعين أن يقوم بالتحديد الكمي عند تخطيط الأهمية النسبية، ومع ذلك ففي الواقع العملي فإن أكثر المراجعين يفعلون ذلك. وقد أوضحت الدراسة المسحية الميدانية في الولايات المتحدة الأمريكية ونيوزيلندا وأماكن أخرى أن المراجعين يستخدمون مجموعة من الأسس لذلك الغرض. ففي إحدى الدراسات الميدانية التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية تم استخدام (٩) من الأسس المختلفة لوضع تخطيط الأهمية النسبية. أن أكثر الأسس الشائعة هي صافي دخل التشغيل قبل الضرائب **Pre-Tax Operating Income** (استخدمت عن طريق ٤٥% من المستجيبين) يليه أساس إجمالي الإيرادات **Total**

Revenues (استخدمت عن طريق ١٥%)، بالإضافة إلى صافي دخل التشغيل بعد الضرائب **After-Tax Operating Income** (استخدمت عن طريق ١٠%). وهناك أسس أخرى استخدمت تتضمن إجمالي الأصول **Total Assets** والأصول المتداولة **Current Assets** والالتزامات المتداولة **Current Liabilities** بالإضافة إلى الالتزامات طويلة الأجل **Long-term Liabilities.**
ويمكن القول بأن ١٢% من المراجعين في الدراسة المسحية لم يقوموا باستخدام قيم القوائم المالية للوصول إلى ذلك الرقم (أو مدى الأرقام) لأغرض تخطيط الأهمية النسبية إلا أنهم اعتمدوا بدلا من ذلك على الحكم الشخصي (أو على الحدس). وقد أوضحت الدراسة أيضًا أن حتى عندما تبنى مراجعون مختلفون نفس أساس القوائم المالية لتقدير الأهمية النسبية على مستوى التخطيط (على سبيل المثال دخل التشغيل قل الضريبة) فإنها قاموا بتطبيق مجموعة من النسب المالية على ذلك الأساس.

وفي نيوزلندا انتهت الدراسة المسحية الميدانية التي أجريت عن طريق **Pratt & Cuthbertson** كما تم التقرير عنه في **Pratt** إلى أن أكبر سبعة منشآت محاسبة دولية في نيوزلندا استخدام الإرشادات الموضحة في الشكل البياني رقم ٨,٢ لأغراض تحديد الأهمية النسبية عند مستوى التخطيط[٢٢]

ويمكن ملاحظة الأتي من خلال استقراء ما ورد بالشكل البياني رقم ٨,١:-

(١) استخدمت المنشآت السبعة بعدالة مدى واسع من الأسس لأغراض تحديد الأهمية النسبة عند مستوى التخطيط، وبصفة عامة فإن تلك الأسس

---

(٢٢) تتمثل منشآت المحاسبة الدولية السبعة التي تم تضمينها في الدراسة الميدانية في **Arthur young** ومنشأة **Coopers & Lybrand**، ومنشأة **Deloitte Haskins & Sells**، ومنشأة **Ernst & whinney**، ومنشأة **KPMG Peatmarwick** بالإضافة إلى منشأة **Price water house and Touche Ross.**

تتداخل مع الأسس المستخدمة عن طريق المراجعين في الدراسة التي تمت في الولايات المتحدة الأمريكية.

(٢) أن النسب المالية المطبقة على نفس القوائم المالية عن طريق المنشآت المختلفة قد تباينت بشكل واسع تمامًا على سبيل المثال فإن النسب المالية المطبقة على صافي الربح قبل الضرائب قد تراوحت ما بين نسبة ٥% المستخدمة عن طريق المنشأتين رقمي ٤،٧ لتصل إلى ١٠% التي تم تطبيقها عن طريق المنشأة رقم (١)، وبالمثل فإن النسب المالية المطبقة على المبيعات

شكل بيانى رقم (٨.٢)
إرشادات الأهمية النسبية المستخدمة فى التخطيط
(الأرقام بالنسبة المئوية)

أكبر ٧ منشآت للمحاسبة العامة في نيوزيلندا عام ١٩٨٥							
المعايير	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
صافي الربح قبل الضرائب	١٠*	٩ – ١٠	–	٥	–	٥ – ١٠	٥
صافي الربح بعد الضرائب	–	–	٥ – ١٠	–	٥ – ١٠	–	–
المبيعات (أو معدل الدوران)	١ – ١ ١/٢	–	١ – ١/٢	١/٤ – ١/٢	–	$#	١/٢
مجمل الربح	–	–	–	١ – ٢	–	–	–
إجمالي الأصول	١	–	١ – ٢	١/٢	١	–	١/٢
الأصول المتداولة	–	–	–	١	–	–	–
رأس المال العامل	–	–	–	–	–	$#	–
أموال المساهمين	–	–	٢ – ٥	١–٥	–	$#	–

يمكن أن يزيد مستوى الأهمية النسبية إلى ١٢٪ للشركات التابعة داخل المجموعة.*

يتم إعطاء اعتبار للقيم النقدية المرتبطة عند تحديد الأهمية النسبية.#

قد تراوحت ما بين ١ - ١ $\frac{١}{٢}$ % عن طريق المنشأة رقم (٤) لتصل إلى $\frac{١}{٤}$ - $\frac{١}{٢}$ % لمستخدمة عن طريق المنشأة رقم (١).

(٣) إن معظم المنشآت قد توصلت إلى رقم معين (أو مدى من الأرقام) لأغراض تخطيط الأهمية النسبية عن طريق فحص التقديرات المستنتجة من الأسس المختلفة وممارسة الحكم الشخصي، وقد اعتمدت المنشأة رقم (٢) فقط على مجرد أساس واحد على وجه التحديد صافي الدخل قبل الضريبة.

من المناقشات التي تمت مع شركاء المراجعة الكبار في أكبر خمس منشآت محاسبة دولية في المملكة المتحدة عام ٢٠٠١ تم استخدام مجموعة مماثلة من الأسس بالإضافة إلى مدى متماثل من القيم على الأسس التي استخدمت عن طريق تلك المنشآت من أجل وضع حدود الأهمية النسبية عند مرحلة التخطيط.

(ii) **الأهمية النسبية عند مستوى الحساب** Account Level Materiality

أن المقدار النقدي أو المدى المقرر لتخطيط الأهمية النسبية لا يحدد فقط مقدار الخطأ الذي يستعد المراجع لقبوله في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة قبل الاستنتاج من أنها لا تعتبر صادقة وعادلة. كما أنه يوفر الأساس لوضع الحد الأقصى لمقدار الخطأ الذي يقبله المراجع في رصيد الحساب الفردي ومجموعة العمليات و/ أو الإفصاحات بالقوائم المالية قبل استنتاج أن الرصيد أو الإفصاح الملائم قد تم تحريفه ماديا. وبالمثل عندما يساعد المستوى الشامل للأهمية النسبية في تحديد مقدار. مجهود المراجعة المطلوب لأداء عملية المراجعة في مجموعها فإن الأهمية النسبية على مستوى الحساب يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها بالارتباط بكل رصيد حساب أو مجموعة العمليات أو الإفصاحات المرتبطة. يعتبر استخدام مصطلح الخطأ المقبول أو المسموح به **Tolerable Error** لتقدير الأهمية النسبية على مستوى الحساب وسيلة مفيدة للتمييز بين مستوى الأهمية النسبية ذلك والأهمية

النسبية الشاملة (أو عند مستوى التخطيط).

ويتعين التأكيد على أن تحديد الخطأ المقبول للحسابات الفردية (أو مجموعة العمليات) ليس أمرًا أبدا ودائما ما يتضمن حكم شخصي ملحوظ عن طريق المراجع. وتجدر الإشارة أيضا إلى أن منشآت المراجعة المختلفة تبدأ المهمة بوسائل عديدة مختلفة مع ذلك بصفة عامة كنقطة بداية فإن الخطأ المقبول أو المسموح به لكل رصيد حساب أو لكل مجموعة عمليات يتم تحديده عند مستوى مختار (على سبيل المثال قد يتم تحديده عن مستوى ٦٠% أو عند مستوى ٧٥%) من الأهمية النسبة عند مستوى التخطيط[٢٣] لذلك يمكن تعديل المقدار النقدي المقرر بعد ذلك سواء بالزيادة أو بالنقصان للحسابات الفردية مقابل العوامل التي تكون محددة لذلك الحساب. بتلك الوسيلة فإن الخطأ المقبول يتم تقريره لكل رصيد حساب بالقوائم المالية.

تتضمن العوامل التي سيأخذها المراجع في حسبانه عند تحديد الخطأ المقبول أو المسموح به للحسابات الفردية ما يلي:-

(١) جوهرية رصيد حساب القوائم المالية The Significance of Financial Statement Account Balance **لقرارات مستخدمي القوائم المالية.**

إن رصيد النقدية على سبيل المثال بما له من مضامين على سيولة ومرونة الشركة قد يكون ذو تأثير مادي على مستخدمي القوائم المالية مقارنة بالمصروفات المدفوعة مقدما. وكلما زادت أهمية رصيد أحد حسابات القوائم

---

[٢٣] **إذا ما كانت الأهمية النسبية عند التخطيط تمثل الحد الأقصى لمقدار الخطأ الذي سيسمح به المراجع في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة بينما ما يزال يستنتج بأنها تعطى صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي وعن الأداء المالي للمنشأة محل التقرير، ومن الواضح أن الخطأ المقبول (الحد الأقصى لمقدار الخطأ الذي يقبله المراجع في رصيد الحساب الفردي أو مجموعة العمليات بينما ما يزال يستنتج أن الرصيد الملائم يعتبر صادقا وعادلا) لا يمكن أن يزيد عن المقدار النقدي للأهمية النسبية عند مستوى التخطيط.**

المالية للمستخدمين كلما زادت أهمية أن يتم عرضه بدقة وبالتبعية كلما أدى إلى انخفاض الخطأ المقبول أو المسموح به.

(٢) حجم رصيد الحساب The Size of the Account Balance

على سبيل المثال إذا ما بلغ رصيد المدينين بمقدار ٧٠٠٠٠٠ جنية، وإذا ما ظهر رصيد المخزون بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنية فإن الخطأ المقبول في رصيد حساب المدينين (في صورة نقدية) من المحتمل أن يتم تحديده عند مستوى أقل مقارنة برصيد حساب المخزون.

(٣) إمكانية مراجعة رصيد الحساب

The Audit ability of the Account Balance

هناك حسابات معينة على سبيل المثال حسابات النقدية والقروض قد يكون لها القدرة على التحقق الأكثر دقة مقارنة بغيرها من الحسابات مثل حسابات المدينين أو الإهلاك. حيث يتطلب أن يتم تقدير مخصصات مرتبطة بها. هذا الاختلاف قد تم عكسه في توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص دقة أرصدة الحسابات. وكلما زادت الدقة المتوقعة لرصيد الحساب كلما انخفض الخطأ المقبول أو المسموح به.

(٤) الجوهرية النسبية للتدنية أو المغالاة في عرض رصيد الحساب

The Relative Significance of Understatement and Overstatement of an Account Balance

بصفة عامة فإن المغالاة في تحديد قيمة الأصول أو التدنية في تحديد قيمة الالتزامات من المحتمل أن تكون ذات أهمية نسبية لمستخدمي القوائم المالية مقارنة بنظيرها المقابل (تدنيه قيمة الأصول والمغالاة في عرض قيمة الالتزامات) ، وذلك يمكن عكسه في حدود الأهمية النسبية. أن الخطأ المقبول أو المسموح به يتم تحديده تبعًا لذلك عند مستويات مختلفة للتدنية والمغالاة في

بعض أرصدة الحسابات.

إن بعض الأفكار التي تم عرضها بعالية بالارتباط بتخطيط الأهمية النسبية **Planning Materiality** والخطأ المقبول **Tolerable Error** ربما قد يتم فهمها بشكل جيد إذا ما تم شرحها عن طريق أحد الأمثلة.

وللتوضيح يفترض من خلال العمليات الحسابية التي تأسست على صافي الربح بعد الضريبة، والمبيعات، وإجمالي الأصول وحقوق الملكية أن تخطيط الأهمية النسبية لمجموعة محددة من القوائم المالية قد قدرت عند مبلغ ٧٠٠٠٠ جنية. ويفترض أيضا أنه في ظل الظروف المحيطة لعملية المراجعة أن المراجع قد اعتبر أنه من الملائم تحديد الخطأ المقبول مبدئيا عند نسبة ٧٠% من الأهمية النسبية عند مرحلة التخطيط (أي تبلغ ٤٩٠٠٠ جنية). فإذا كان رصيد الحساب موضوع الدراسة هو المخزون فإن المراجع سيكون على علم بأنه الصعوبة في مراجعة ذلك الحساب تتمثل في النتيجة المترتبة على تقييم حالة المخزون أو التقادم المحتمل حيث في ظل تلك العوامل فإن التقدير المبدئي للخطأ المقبول قد يتم تعديله بالنقصان بمقدار صغير نسبيًا على سبيل المثال ليصبح ٤٥٠٠٠ جنية في الجهة الأخرى إذا ما كان رصيد الحساب محل الدراسة هو النقدية فإن جوهرية رصيد ذلك الحساب لمستخدمي القوائم المالية وتوقعهم المحتمل بأن رصيد الحساب سيتم عرضه بدقة وبعدالة من المحتمل أن يؤدي إلى تقدير مبدئي للخطأ المقبول المعدل بالزيادة بمقدار جوهري يقدر بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية. في تلك الحالة إذا ما كان رصيد حساب المخزون أو رصيد حساب النقدية قد تبين أنهما تم تحريفهما بمقدار ٤٥٠٠٠ جنية ، ١٠٠٠٠ جنية على التوالي. فإن المراجع من المحتمل أن يطلب من مديري المنشاة محل المراجعة تعديل رصيد الحساب الخاطئ قبل أن يتم إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ (نظيف).

ويتعين الذكر أنه قد تم الإشارة إلى أرصدة حسابات المخزون والنقدية قد سببت مخاوف للمراجع عندما تم تحريفهما بمقدار ٤٥٠٠٠ جنية أو ١٠٠٠٠ جنية على التوالي. ولا شك أن كافة الأخطاء التي يتم إيجادها حتى إذا كانت أقل من الخطأ المقبول يتطلب أن يتم فحصها لتحديد أسبابها والآثار المحتملة للخطأ المقدر في رصيد الحساب.

وكما هو الحال عند تحديد الأهمية النسبية عند مستوى التخطيط فإن تقدير الخطأ المقبول لأرصدة الحسابات الفردية في القوائم المالية تعتبر خطوة هامة في تخطيط عملية المراجعة، كما أن حجم الخطأ المقبول له تأثير مباشر عن التحديد الكمي لمقدار دليل إثبات المراجعة الكاف والملائم (ينظر الفصل السادس) والتي يتعين جمعه وكلما انخفض الخطأ المقبول كلما زادت ملائمة وإمكانية الاعتماد وبالتالي زاد مقدار دليل الإثبات الذي يتعين على المراجع جمعه من أجل أن يتأكد من أن الأخطاء في أرصدة الحسابات الفردية محل المراجعة لن تزيد عن مدى الأهمية النسبية.

- ٨،٤،٢ تعديل تقديرات الأهمية النسبية

Amending Materiality Estimates

عند دراسة الأهمية النسبية في سياق المراجعة من الأهمية بمكان القول بأن الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط أو الخطأ المقبول لا يعتبران أرقام سحرية، فهما مجرد حدود يتم تحديدها عن طريق المراجع أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة التي تعكس حكمه الشخصي لمستوى التحريف في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة وعند مستوى أرصدة الحساب الفردية في القوائم المالية التي من المحتمل أن تتأثر بها قرارات مستخدمي القوائم المالية.

إن الحدود الكمية لتخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول يتعين تحديدها على

نحو موضوعي ما أمكن. أن الأهمية النسبية عند مستوى التخطيط على سبيل المثال كما تم شرحه في القسم رقم ٨,٤,١ يتم تقريرها غالبًا عن طريق تطبيق نسب مالية محددة مسبق على أسس قوائم مالية مختارة مسبقًا. ومع ذلك فبعض النظر عن مجهودات المراجعين للوصول إلى تقديرات الأهمية النسبية بموضوعية فإن ذلك لا يعني أنها يجب أن يتم النظر إليها على أنها ثابتة وغير قابلة للتغيير. فكما تم شرحه في الفصل الثالث فإن الخصائص النوعية لبنود القوائم المالية تعتبر هامة أيضا. وعندما يتم تقييم الأهمية النسبية للتحريف يجب أن يتم إعطاء انتباه خاص لطبيعة التحريف، كما يتم النظر إلى قيمته.

علاوة على ذلك فكلما تم التقدم في عملية المراجعة قد يجد المراجع أن مستوى تخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول في واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات يتطلب أن يتم تغييرها، وهذا يمكن أن يحدث على سبيل المثال بسبب تعديل أحد الأسس المستخدمة لتقرير الأهمية النسبية عند مستوى التخطيط (على سبيل المثال المبيعات أو الأرباح قبل الضريبة). وبسب وصول معلومات جديدة للعلم من شأنها تجعل المراجع أن يستنتج أن الأهمية النسبية عند مرحلة التخطيط والخطأ المقبول قد تم تحديدها عند مستوى معين قد يعتبر مرتفع جدًا أو منخفض جدًا.

وقد شرح إيضاح معايير المراجعة رقم ٢٢٠ تلك المشكلة على سبيل المثال على النحو التالي:-

«أن تقييم الأهمية النسبية أثناء تخطيط عملية المراجعة قد يختلف عنه في وقت تقييم نتائج إجراءات المراجعة. وهذا قد يرجع إلى وجود تغير في الظروف أو التغيير في معرفة المراجعين كنتيجة لعملية المراجعة على سبيل المثال إذا ما كانت النتائج الفعلية للعمليات والمركز المالي مختلفة عن نظيرها

المتوقعة في وقت تخطيطها عن طريق المراجع[٢٤].

فإذا وصلت عدة عوامل إلى علم المراجع أثناء عملية المراجعة من شانها اقتراح أن الأهمية النسبية عند مرحلة التخطيط والخطأ المقبول في واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات يتعين أن يتم تحديدها عند مستوى مرتفع جدًا أو مستوى منخفض جدًا فإن الأسس التي على ضوئها يتم وضع تقديرات الأهمية النسبية تحتاج إلى أن يتم إعادة تقييمها.

فإذا تم فحص الأسس على ضوء معرفة جديدة فإن المراجع يدرس أن أحداث تغيير في حدود الأهمية النسبية قد يعتبر ملائمًا، ومن ثم فإن التغيير يجب أن يتم عمله كما يتعين أن يتم دراسة مضامين ذلك التغير على إجراءات المراجعة المخططة (طبيعتها وتوقيتها ونطاقها) مع عمل وإجراء أي تعديلات ضرورية.

وبصفة عامة قد يجد المراجعين أنه من السهولة أن يتم تعديل تقديرات الأهمية النسبية بالزيادة كما أنهم يميلون إلى أن يكونوا لديهم رغبة أقل في تعديل تقديرها بالنقصان أو بالحفاظ بذلك التقدير والذي يتضح أن يكون قد زادت عنها وقد ينشأ ذلك التماثل بسبب الحقيقة الخاصة بأنه كلما انخفض حد الأهمية النسبية:-

---

[٢٤] يوفر معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠ الفقرة رقم (١١) شرح أكثر تفصيلا على النحو التالي:-

«إن تقييم المراجع للأهمية النسبية قد يكون مختلفا في وقت التخطيط المبدئي لارتباط المراجعة عن وقت تقييم نتائج إجراءات المراجعة وهذا يمكن حدوثه بسبب وجود تغير في الظروف أو بسبب وجود تغير في معرفة المراجع كنتيجة لعملية المراجعة على سبيل المثال فإذا ما تم تخطيط عملية المراجعة قبل نهاية الفترة وتوقع المراجع نتائج الأعمال والمركز المالي فإذا ما اختلفت نتائج الأعمال والمركز المالي الفعلية على نحو جوهري فإن تقييم الأهمية النسبية قد تتغير أيضًا، بالإضافة لذلك فقد يقوم المراجع عند تخطيط عمل المراجعة على نحو متعمد بتحديد مستوى أهمية نسبية مقبول عند مستوى منخفض مقارنة بنظيره عند نتائج عملية المراجعة وهذا قد يتم عمله لتخفيض احتمال التحريفات غير المكتشفة ومن أجل تزويد المراجع بهامش أمان عند تقييم أثر التحريفات المكتشفة أثناء عملية المراجعة.

- كلما زاد مقدار دليل إثبات المراجعة و/ أو كلما زادت ملائمة أو إمكانية الاعتماد على دليل إثبات المراجعة الذي يتعين جمعه للتأكد من أن الحد لم يتم زيادته (كلما انخفض حد الأهمية النسبية كلما انخفض هامش الخطأ الذي يجب على المراجع أن يقوم بعمله ولذلك كلما زاد الحرص الذي يتعين على المراجع وضعه خلال عملية جمع دليل الإثبات وذلك الحد لن يتم زيادته).

- كلما زاد احتمال أن تزيد تلك التحريفات التي يتم اكتشافها عن الحد ومن ثم يتم التحفظ بأنها ذات أهمية نسبية. مثل تلك الأخطاء (المادية) إذا لم يتم تعديلها عن طريق المنشأة محل التقرير فإنها يجب أن تجعل تقرير المراجعة متحفظًا.

أن أثر تخفيض حدود الأهمية النسبية قد تم شرحه في إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٢٢٠ الفقرة رقم (١١) على النحو التالي:-

«إذا ما حدد المراجعون بعد تخطيط إجراءات مراجعة محددة أن مستوى الأهمية النسبية المقبول يعتبر أقل مقارنة بما تم تقييمه سابقًا، فإن مخاطر الفشل في اكتشاف التحريف المادي سيرتفع بالضرورة ويتم تعويض ذلك عن طريق تنفيذ مزيد من عمل المراجعة».

«بوضوح أن زيادة حدود الأهمية النسبية يكون له أثر عكسي».

أن المراجع لن يضطر إلى زيادة نطاق أو تعديل طبيعة إجراءات المراجعة المخططة على نطاق واسع بسبب أن مثل ذلك التوسع أو التعديل سوف يكون له أثر عكسي على وقت وتكلفة عملية المراجعة. وبالمثل فإن المراجع لن يرحب بأن يضع ضغوط على إدارة المنشأة (إذا ما أصبح ذلك ضروريًا) لتصبح التحريفات في القوائم المالية التي يتم الحكم عليها عن طريق المراجع بأنها ذات أهمية نسبية (مادية). وفي حالة عدم قيام إدارة الشركة محل المراجعة بعمل التعديلات المطلوبة يتم إصدار تقرير مراجعة متحفظ. أن مثل تلك الأحداث

غالبا ما تسبب مشاكل في العلاقات بين المراجع وإدارة الشركة.

ولذلك عندما يتم مواجهة عوامل أثناء عملية المراجعة من شأنها طرح تساؤلات حول ملائمة تقديرات الأهمية النسبية المقدرة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، يتعين أن يتم تبريرات لتعديل تلك التقديرات بحرص وعناية. أن التعديلات بالزيادة يجب أن يتم عملها فقط أما التعديلات بالنقصان فيجب ألا يتم مقاومتها عندما يكشف فحص الأسس التي بناء عليها يتم تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط والخطأ المقبول في أرصدة الحسابات الفردية بالقوائم المالية عن أن تقديرات الأهمية النسبية المبدئية كانت غير ملائمة. على وجه الخصوص عندما يجد المراجع أن التحريفات في أرصدة الحسابات الفردية أو في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة تزيد عن حدود الأهمية النسبية المحددة مسبقًا فإنه يجب أن يتجنب أي تأثير لتبني أي مناقشات غير منطقية لتبرير التعديل الملائم للتقديرات بالزيادة (وبالتالي تجنب أداء عمل مراجعة إضافي).

٨,٥ أثر مخاطر المراجعة على تخطيط عملية المراجعة

Impact of Audit Risk on Planning an Audit

- ٨,٥,١ مدخل المبنى على المخاطر إلى المراجعة

Risk-Based Approach to Auditing

في القسم رقم ٨,٣ تم ملاحظة أن مخاطر المراجعة (أي مخاطر تعبير المراجعة عن رأي غير ملائم على مجموعة القوائم المالية) تعتبر المكمل لمستوى تأكد المراجع (مستوى ثقة المراجع عند ملائمة الرأي الذي تم التعبير

عنه)[٢٥]. أن قيم مخاطر المراجعة قد تعرض المراجع للوقوع في مسئوليات قانونية نتيجة إصداره تقرير مراجعة نظيف على قوائم مالية تم تحريفها ماديًا (جوهريًا) مما قد أدى إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية ومعاناتهم من خسارة نتيجة لذلك. ومع ذلك فكما ذكر في القسم رقم ٨,٣ فإن المراجع يعبر عن رأيه عن القوائم المالية بينما لن يشهد بصدقها وعدالتها. ونتيجة لذلك فإن هناك بعض درجات من مخاطر المراجعة (تكوين الرأي الخاطئ) لا يمكن تجنبها وأن الإجراءات القانونية ضد المراجع يجب أن لا تنجح فقط إذا ما قبل المراجع مستوى مرتفع غير معقول لمخاطر المراجعة بعلم أو بتقاعس (بمعنى تكوين رأي بناء على دليل إثبات يعلم أنه غير كاف أو لم يهتم بما إذا كان يعتبر كافيًا أم لا.

وفي ظل بيئة مراجعة متنافسة بشكل مرتفع الآن فإن منشآت المراجعة قد ركزت انتباها على أداء عمليات مراجعة تتسم بأنها ذات كفاءة وفعالة في تكلفتها وقد أدى ذلك إلى جعلها تتبنى مدخل مراجعة يتأسس على المخاطر. وذلك يعني تقييم مخاطر أن القوائم المالية المراجعة قد تم تحريفها ماديًا وتفصيل إجراءات المراجعة تبعًا لذلك. التقييم أن تقرير مدى الأهمية النسبية **Materiality Thresholds** وتحديد مخاطر حدوث الأخطاء (أو الاستبعادات) في القوائم المالية غير المراجعة (والتي يشار إليها بمخاطر ما قبل المراجعة **Pre-audit Risk**) يتم دراستها عند مستويين هما المستوى الشامل للقوائم المالية بالإضافة إلى مستوى

[٢٥] كما سبق شرحه في الفصل الثالث سبب أن احتمال تعبير المراجع عن رأي مراجعة متحفظ عندما تكون القوائم المالية في الحقيقة غير محرفة ماديًا يعتبر صغير جدًا لدرجة يمكن القول معها بأن مصطلح مخاطر المراجعة عادة ما يتم الاستعانة به ليعني مخاطر تعبير المراجع عن رأي مراجعة غير متحفظ (تقرير نظيف) عن قوائم مالية تم تحريفها ماديا في الحقيقة وبالمثل فإن مصطلح مستوى تأكد المراجع عادة ما يؤخذ ليعني مستوى ثقة المراجع في أن القوائم المالية عبر عنها في تقرير نظيف رغمًا عن أنها محرفة جوهريًا.

رصيد حسابات القوائم المالية أو مستوى العمليات.

(i) مخاطر ما قبل المراجعة عند المستوى الشامل

Pre-Audit Risk at the Overall level

يشير ذلك إلى مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة (وهذا يعني احتمال زيادة الأهمية النسبية عند مرحلة التخطيط) وتأسيسًا على ذلك يتم تحديد المقدار الإجمالي للمجهود (أو العمل) المطلوب لأداء عملية في مجموعها (فكلما زاد احتمال وجود التحريف المادي كلما زاد مقدار عمل المراجعة المطلوب).

(ii) مخاطر ما قبل المراجعة عند مستوى رصيد الحساب الفردي في القوائم المالية أو مستوى قطاع المراجعة

Pre-Audit Risk at the Individual Financial Statement Account Balance or Audit Segment Level

وتشير إلى تحديد مجالات مخاطر المراجعة المرتفعة، بمعنى تحديد حسابات أو مجموعة عمليات محددة عندما يكون من المرجح أن تحدث تحريفات مادية بها (أو في كلمات أخرى عندما يكون من الأرجح أن تزيد عن الخطأ المقبول). ومتى تم تحديد تلك المجالات قد يتم تخصيص إجمالي جهود المراجعة من أجل التأكد من أن عمل المراجعة قد تم تركيزه بشكل رئيسي في مجالات المخاطر المرتفعة.

إن هدف مدخل المراجعة على أساس المخاطر **Risk-Based Auditing** يتمثل في تحقيق الحد الأقصى للفعالية والكفاءة (ويعني ذلك التوصل إلى رأي المراجعة الملائم في ظل التضحية بأقل تكلفة). فذلك المدخل يتم تصميمه بهدف التأكد من أن القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة أو أي قطاع من قطاعات المراجعة قد تم مراجعته بشكل ليس أكثر أو أقل من اللازم. بمعنى

ليس أكثر من اللازم أو أقل من اللازم لتحقيق مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه من قبل المراجع (أو مستوى التأكد المرغوب فيه عن طريق المراجع). حيث أن جمع دليل إثبات أقل من اللازم يجعل المراجع أكثر عرضة لمخاطر المراجعة مقارنة بما يرغب في قبوله، في حين أن جمع دليل إثبات أكثر من اللازم يشير إلى تخفيض تعرض المراجع للمخاطر إلى مستوى يقل عن الذي يكون مستعد لقبوله وكنتيجة لذلك فإن ذلك قد يؤدي إلى تضحية غير ضرورية لوقت وتكلفة المراجعة.

يقوم المراجع بتقييم مخاطر وجود خطأ مادي شامل في القوائم المالية غير المراجعة كما يحدد مجالات مخاطر المراجعة المرتفعة من خلال:-

(i) اكتساب فهم شامل بالعميل وأعماله وصناعته وموظفيه الرئيسيين (ينظر الفصل السابع).

(ii) أداء إجراءات تحليلية (تم مناقشتها في القسم رقم ٨,٦) بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل.

- ٨,٥,٢ العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف

Relationship Between Inherent Risk Internal Control Risk

في الفصل الثالث تم الإشارة إلى أن مخاطر المراجعة تتكون من مكونين رئيسيين هما:-

(i) مخاطر أن القوائم المالية غير المراجعة قد تم تحريفها ماديًا في أحد الجوانب أو أكثر (ويعني ذلك أن تلك المخاطر تعد داله في المخاطر الكامنة

ومخاطر الرقابة الداخلية).

(ii) مخاطر أن المراجع سوف يفشل في اكتشاف وجود التحريف المادي (أو الجوهري) (ويعني ذلك أن تلك المخاطر تعتبر دالة في كل من مخاطر المعاينة ومخاطر رقابة الجودة بشكل متجمع ويشار إلى تلك المخاطر بأنها مخاطر الاكتشاف).

وقد يتم تمثيل العلاقة بين مخاطر المراجعة ومكوناتها (في صورة مبسطة) على النحو التالي:-

مخاطر تعبير المراجع عن رأي نظيف على قوائم مالية تم تحريفها ماديًا = مخاطر لوجود خطأ مادي في قوائم مالية غير مراجعة + مخاطر الفشل في اكتشاف الخطأ المادي

مخاطر المراجعة = المخاطر الكامنة + مخاطر الرقابة الداخلية + مخاطر الاكتشاف

$$AR = (IR + CR) + DR$$

حيث أن

AR	=	**مخاطر المراجعة**	**Audit Risk**
IR	=	**المخاطر الكامنة**	**Inherent Risk**
CR	=	**مخاطر الرقابة**	**Control Risk**
DR	=	**مخاطر الاكتشاف**	**Detection Risk**

حتى تلك النقطة قد يكون من المفيد أن يتم التذكير بأن إجراءات المراجعة تتمثل بصفة أساسية في نوعين هما إجراءات الالتزام بالإضافة إلى إجراءات التحقق الأساسية:-

(i) **إجراءات الالتزام** Compliance Procedures

يتم تصميم تلك الإجراءات للتأكد مما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية قد تم تشغيلها بفعالية أم لا (وهذا يعني أن يكون هناك التزام بها) وأنها (تم تفعيلها خلال فترة التقرير. في ذلك سياق معادلة مخاطر المراجعة الموضحة بعالية تعتبر إجراءات الالتزام ملائمة على وجه الخصوص لتقييم مخاطر الرقابة

الداخلية.

(ii) **إجراءات التحقق الأساسية** Substantive Procedures

يتم تصميم تلك الإجراءات لأغراض التحقق الأساس أو لأغراض تقييم جوهرية **substance** أرصدة القوائم المالية (أو صحة واكتمال ودقة)، وهي تقع داخل نوعين واسعين على وجه التحديد ما يلي:-

١- إجراءات تحليلية محددة.

٢- اختبارات التفاصيل. وتلك الاختبارات يتم تقسيمها إلى نوعين هما اختبارات العمليات والاختبارات المباشرة لأرصدة الحسابات.

ولا شك أن اختبارات التحقق الأساسية لها تأثير مباشر على مخاطر الاكتشاف بصفة عامة كلما انخفضت مستويات المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية (بمعنى كلما انخفضت مخاطر وجود الخطأ المادي في قوائم مالية غير مراجعة) كلما انخفضت إجراءات التحقق الأساسية المطلوبة للتأكيد على أن القوائم المالية في الحقيقة تخلو من الخطأ الجوهري. في كلمات أخرى عندما يعتقد المراجع أن هناك احتمال قليل بوجود تحريف مادي في القوائم المالية (عندما تكون المخاطر الكامنة أو مخاطر الرقابة منخفضة) كلما زادت المخاطر التي يستعد المراجع أن يقبلها وأن الخطأ المادي أن وجد فإنه لن يتم اكتشافه (مخاطر اكتشاف مرتفعة). وتبعًا لذلك كلما انخفضت إجراءات التحقق الأساسية التي سوف يتطلب أن يم أدائها.

وعند دراسة العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة يتعين أن يوضع في الاعتبار الأتي:-

(١) أن المخاطر الكامنة تمثل مخاطر وجود خطأ مادي في قوائم مالية غير مراجعة في ظل غياب ضوابط الرقابة الداخلية. ولذلك فمن الناحية الفكرية يقوم المراجع بتقييم احتمال حدوث الخطأ في القوائم المالية غير المراجعة في

مرحلتين هما:-

(i) في المرحلة الأولى يتم تقييم المخاطر الكامنة.

(ii) في المرحلة الثانية يتم تقييم المدى الذي خلاله تؤدي ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة إلى تخفيض احتمال حدوث الخطأ في القوائم المالية غير المراجعة.

(٢) إن اكتساب فهم بالعميل وأداء إجراءات تحليلية يعتبر أمرًا هامًا لاسيما لأغراض تقييم المخاطر الكامنة. أن تقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل بالإضافة إلى اختبار الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية (أداء إجراءات الالتزام) تعتبر الوسيلة الرئيسية لتحديد مخاطر الرقابة الداخلية.

(٣) تمتد المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية لأبعد من الرقابة المباشرة عن طريق المراجع، وكنتيجة لذلك يتعين على المراجع تعديل مخاطر الاكتشاف (بصفة رئيسية عن طريق زيادة أو تخفيض المدى و/ أو ملائمة إجراءات التحقق الأساسية) من أجل تحقيق مستوى مخاطر المراجعة المرغوب من قبل المراجع (أو بشكل مغاير مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المراجع).

(٤) قد يتم تقييم كل من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة الداخلية على أنهما في مستوى مرتفع أو قد يتم تقييم كل منهما على أنهما في مستوى منخفض، أو أن أحداهما قد يتم تقييمها في مستوى مرتفع في حين يتم تقييم الأخر في مستوى منخفض. إلا أنه مهما كان المستوى المرتبط للمخاطر فإن ذلك يؤثر مباشرة على مدى إجراءات التحقق الأساسية التي يجب أن يؤديها المراجع لتحقيق مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه.

ويمكن أن يتم شرح الجوانب الفكرية للعلاقة المشار إليها بعالية (في النموذج المبسط) بالاستعانة بأمثلة رقمية.

المثال رقم (١)

بافتراض وجود الحقائق التالية:-

- يبلغ مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه عن طريق المراجع ٥% (أو بطريقة بديلة يبلغ مستوى التأكد المرغوب فيه من جانب المراجع ٩٥%).

- بعد تقييم المخاطر الكامنة يعتقد المراجع أن هناك نسبة ٦٠% مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية غير المراجعة.

- بعد تقويم ضوابط الرقابة الداخلية يخفض المراجع تقويم مخاطر حدوث التحريف المادي في القوائم المالية غير المراجعة ليصل إلى نسبة ٢٠% (تخفيض بواقع ٤٠%).

في ضوء تلك الحقائق المشار إليها بعالية في الواقع يتضح أنه من أجل تحقيق مستوى مخاطر المراجعة يبلغ ٥% يتعين على المراجع تخفيض تقييمه لمخاطر المراجعة بنسبة إضافية تبلغ ١٥% من خلال أداء إجراءات التحقق الأساسية.

مستوى مخاطر المراجعة المرغوب	=	المخاطر الكامنة	–	مخاطر التخفيض من خلال تقييم الرقابة الداخلية	–	مخاطر التخفيض من خلال إجراءات مراجعة التحقق الأساسية
%٥	=	%٦٠	–	%٤٠	–	%١٥

المثال رقم ٢

يفترض وجود الحقائق التالية:-

- يبلغ مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه عن طريق المراجع معدل ٥% (أي أن مستوى التأكد المرغوب فيه من جانب المراجع يبلغ ٩٥%).

- بعد تقييم المخاطر الكامنة يعتقد المراجع أن هناك نسبة ٨٥% مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية غير المراجعة.

- بعد تقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية يقوم المراجع بتقويم حدوث مخاطر تحريف مادي في قوائم مالية غير مراجعة بنسبة ٧٥% (أو أحداث تخفيض بنسبة ١٠%).

في ظل وجود تلك الحقائق بعالية من أجل تحقيق مستوى مخاطر مراجعة مرغوب فيه يتعين على المراجع تخفيض مخاطر مراجعة بنسبة إضافية تبلغ ٧٠% من خلال أداء إجراءات التحقق الأساسية.

مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه	=	المخاطر الكامنة	–	مخاطر التخفيض من خلال تقييم الرقابة الداخلية	–	مخاطر التخفيض من خلال إجراءات مراجعة التحقق
%٥	=	%٨٥	–	%١٠	–	%٧٠

في ظل المثال الأول يخطط المراجع استخدام إجراءات تحقق أساسية لتخفيض مخاطر المراجعة الشاملة بمقدار ١٥%. في حين في ظل الحالة الثانية تحتاج مثل تلك الإجراءات إلى تخفيض مخاطر المراجعة بنسبة ٧٠%، بينما يتطلب الأمر في ظل الحالة الثانية أن تكون إجراءات التحقق الأساسية أكثر تكثيفًا بشكل جوهري مقارنة بنظيرها في الحالة الأولى.

إن الأمثلة المتقدمة تشرح كيف يتم نظريًا تخفيض المخاطر الكامنة (مخاطر احتمال وجود الأخطاء في البيانات المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الداخلية) إلى مستوى مخاطر مراجعة مرغوب فيه من قبل المراجع على مرحلتين هما:-

(i) عن طريق تقييم احتمال وجود أخطاء في البيانات المالية لم يتم اكتشافها عن طريق ضوابط الرقابة الداخلية ولذلك فإنها تحدث في القوائم المالية غير المراجعة.

(ii) عن طريق أداء إجراءات تحقق أساسية لتخفيض احتمال بقاء الأخطاء غير مكتشفة في القوائم المالية والتي بناء عليها يعبر المراجع عن رأي مراجعة

نظيف.

في علم الإحصاء فإن احتمال وقوع حدثين (A ، B) يمثل حاصل ضرب احتمال حدوث (A) في احتمال حدوث (B)، ولذلك فإن حاصل ضرب مخاطر (أو الاحتمال) حدوث خطأ مادي في القوائم المالية غير المراجعة ومخاطر (أو احتمال) فشل اختبارات التحقق الأساسية في اكتشافها يعطي مخاطر فشل المراجع في التحفظ على قوائم مالية محرفة ماديًا (بمعنى مخاطر المراجعة)، وهذا يبرر الوضع القائم المرتبط بما يشار إليه بشكل شائع بنموذج مخاطر المراجعة والذي يمكن تمثيله على النحو التالي[٢٦] :

مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه = مخاطر حدوث خطأ مادي في قوائم مالية غير مراجعة × مخاطر الفشل في اكتشاف الخطأ المادي

مخاطر المراجعة = المخاطر الكامنة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

Audit Risk = Inherent Risk × Control Risk × Detection Risk

AR = IR × CR × DR

وبتطبيق ذلك النموذج على الأرقام المحددة كمعطيات في المثال المتقدم يتم الحصول على النتائج التالية:-

---

(٢٦) **تم استخدام نموذج مخاطر المراجعة بشكل واسع في أدبيات المراجعة كأداة تخطيط مراجعة مفيدة، ومع ذلك فهو يتعرض لعديد من الانتقادات فكما تم الإشارة بعالية فإن النموذج يعتمد على نظرية الاحتمالات، ومن أجل أن يكون صحيحًا فإن الأحداث DR، CR، IR يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض. وقد طرح عدد من المعلقين شكوك من استقلالية DR، CR، IR وكذلك عن صحة نموذج مخاطر المراجعة. وعلى الرغم من ذلك فإن النموذج يوفر أبعاد نظر مفيدة داخل العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف ومستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه من جانب المراجع.**

مثال رقم (١)

DR × CR [٢٧] × IR = AR

DR × ٣٤% × ٦٠% = ٥%

ويتم إعادة ترتيب المعادلة لإيجاد مخاطر الاكتشاف على النحو التالي:-

DR = ٥% ÷ (٣٤% × ٦٠%) = ٢٥%

مثال رقم (٢)

DR [٢٨] × CR × IR = AR

DR × ٨٨% × ٨٥% = ٥%

ويتم إعادة ترتيب المعادلة لإيجاد مخاطر الاكتشاف على النحو التالي:-

DR = ٥% ÷ (٨٨% × ٨٥%) = ٦,٧%

ويتضح في المثال رقم (١) أن المراجع يمكن أن يقبل عند نسبة ٢% مخاطر الفشل في اكتشاف الخطأ المادي، بينما في المثال رقم (٢) فإن مخاطر الاكتشاف قد تصل إلى ٦,٧%.

من المثالين (١)، (٢) يتضح أنه كلما زاد احتمال حدوث خطأ مادي في قوائم مالية غير مراجعة (كلما ارتفع المستوى المدمج للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة)، كلما انخفضت المخاطر التي يمكن للمراجع أن يأخذها لعدم اكتشاف

---

(٢٧) = ٣٤٪] = مخاطر حدوث خطأ في قوائم مالية غير مراجعة = ٢٠٪ (كما في CR = ٦٠٪ × IR) [المثال رقم ١).

(٢٨) = ٨٨٪] = مخاطر حدوث خطأ في قوائم مالية غير مراجعة = ٧٥٪ (كما في CR = ٨٥٪ × IR) [المثال رقم ٢).

الخطأ المادي الذي يكون موجودًا، وكلما انخفضت مخاطر الاكتشاف التي يمكن للمراجع قبولها كلما زادت كثافة إجراءات مراجعة التحقق الأساسية التي يجب أن يؤديها المراجع.

- ٨،٥،٣ مخاطر المراجعة عند المستوى الشامل وعند مستوى رصيد الحساب (أو قطاع المراجعة)

Audit Risk at the Overall and Individual Account (or Audit Segment) level

ركزت المناقشة في القسم رقم ٨,٥,٢ على تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية على المستوى الشامل للقوائم المالية ودراسة مدى إجراءات التحقق الأساسية المطلوبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وكذلك مخاطر المراجعة إلى مستوى مرغوب لعملية المراجعة في مجموعها كوحدة واحدة.

ومع ذلك فكما ذكر في القسم ٨,٥,١ فإن مخاطر المراجعة يتم دراستها أيضًا على مستوى رصيد الحساب الفردي أو على مستوى مجموعة العمليات. إن المبادئ التي تم شرحها بالارتباط بمخاطر المراجعة الشاملة تطبق على قدر المساواة على مخاطر المراجعة عند مستوى أكثر تفصيلا. وفي الحقيقة العملية فإن معادلة مخاطر المراجعة وتحديد إجراءات التحقق الأساسية المطلوبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى مستوى محتمل مرغوب ذو تطبيق أكبر على مستوى الحساب الفردي (أو مجموعة العمليات) مقارنة بنفس الحالة على المستوى الشامل للقوائم المالية.

- ٨,٥,٤ العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط عملية المراجعة

Relation Ship Between Mmateriality, Audit Risk and Audit Planning

من خلال مناقشة مخاطر المراجعة يمكن القول بأن العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة لها أثر جوهري على تخطيط عملية المراجعة. حيث يتعين تخطيط عمليات المراجعة للتأكد من أنه:-

- قد تم تقييم المخاطر الكامنة على نحو ملائم.

- قد تم تقييم مخاطر ضوابط الرقابة الداخلية (التي تتضمن إجراءات تخطيط وأداء وتقويم إجراءات الالتزام).

قد تم تقويم مخاطر ضوابط الرقابة الداخلية (التي تتضمن إجراءات تخطيط وأداء وتقويم إجراءات الالتزام).

- قد تم أداء إجراءات تحقق أساسية ملائمة بحيث يتم تخفيض مخاطر الاكتشاف وبالتبعية تخفيض مخاطر المراجعة إلى المستوى المرغوب عن طريق المراجع.

ولذلك من أجل تخفيض مخاطر المراجعة إلى المستوى المرغوب فإن المراجع يجب أن يخطط بالكامل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.

ويتم عكس العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة وتخطيط إجراءات عملية المراجعة في النصوص التالية المشتقة من إيضاح معايير المراجعة الإنجليزية رقم ٣٠٠ بعنوان نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتقييمات مخطر المراجعة:-

«عندما يم تخطيط عملية المراجعة فإن المراجعين يدرسون احتمال وجود خطأ (حدوث خطأ في القوائم المالية) في ضوء المخاطر الكامنة ونظام الرقابة

الداخلية (مخاطر الرقابة) من أجل تحديد نطاق عمل المراجعة (ومن ثم مستوى مخاطر الاكتشاف) المطلوب للاقتناع بأن مخاطر الخطأ في القوائم المالية تعتبر منخفضة» (الفقرة رقم ١٢).

«فإذا ما توقع المراجعون أن يكونوا قادرين على الاعتماد على تقييمهم لمخاطر الرقابة لتخفيض مدى إجراءات التحقق الأساسية فإنه يتعين عليهم عمل تقييم مبدئي لمخاطر الرقابة، كما يتعين عليهم تخطيط وأداء اختبارات الرقابة المرتبطة بتدعيم ذلك التقييم» (الفقرة رقم ٢٧).

«يجب أن يقوم المراجعون بدراسة المستويات المقيمة للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق الأساسية التي يتعين أدائها لتخفيض مخاطر الاكتشاف وبالتبعية مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض يمكن قبوله» (الفقرتين رقم ٤٩، ٥١).

مثل مخاطر المراجعة فإن المستوى الذي تتحدد عنده حدود الأهمية النسبية (الأهمية النسبية عند مستوى التخطيط والخطأ المقبول) يؤثر على تخطيط إجراءات المراجعة وطبيعتها وتوقيتها ونطاقها. وقد لوحظ في القسم رقم ٨,٤,١ أن وجود أحد الأخطاء أو الاستبعادات أو وجود إفصاح غير كاف في القوائم المالية يعتبر ماديًا (أو ذو أهمية نسبية) إذا كان من المحتمل أن يؤثر على قرارات أو تصرفات مستخدم معقول لتلك القوائم المالية. كما لوحظ أيضًا أن المستوى الذي عنده يضع المراجع الحدود الخاصة بتخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول يؤثر على مقدار وملائمة دليل الإثبات الذي يتعين على المراجع جمعه. فكلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد دليل الإثبات الذي يتعين على المراجع جمعه وكلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد دليل الإثبات الذي يتعين على المراجع جمعه (أو كلما زادت ملائمة وإمكانية الاعتماد) لأغراض من أن تلك الحدود لم يتم الزيادة عنها.

وكما تم التعبير عن صور مخاطر المراجعة يمكن القول أنه كلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد احتمال أن الأخطاء (أو الاستبعادات) سوف تحدث في القوائم المالية والتي ستزيد عن تلك الحدود وبالتبعية يتم التحفظ على أنها تحريفات مادية (معبرًا عنها في صورة مخاطر، فكلما انخفضت حدود الأهمية النسبية مع بقاء كافة الأشياء الأخرى ثابتة، كلما ارتفع تقييم المراجع للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة). بالإضافة إلى ذلك فكلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد الحرص والعناية التي سوف يحتاجها المراجع عند تحديد ما إذا كانت تلك الحدود قد تم الزيادة عنها أم لا. ولذلك فإن المراجع سوف يرغب في تخفيض مخاطر الاكتشاف عند مستوى منخفض والعكس صحيح. وتبعًا لذلك فإن المراجع يقوم بتخطيط أداء مزيد من إجراءات التحقق الأساسية الأكثر تكثيفًا. وباتباع نفس التبرير الموضح بعالية يتبين أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وبالتبعية بين الأهمية النسبية ومدى ونطاق إجراءات التحقق الأساسية. تلك العلاقة يمكن تمثيلها في الشكل رقم (٨,٣) .

وقد شرح إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم (٣٢٠) بعنوان الأهمية النسبية في المراجعة **Audit Materiality** العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط عملية المراجعة على النحو التالي:-

«عندما يتم تخطيط عملية المراجعة فإن المراجع يقوم بدراسة ما الذي يجعل القوائم المالية محرفة ماديًا. أن تقييم المراجع للأهمية النسبية المرتبطة بأرصدة حسابات محددة أو مجموعة عمليات محددة يساعده على اختيار إجراءات المراجعة التي بالارتباط معها يمكن أن يتوقع أن تخفض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض على نحو مقبول (الفقرة رقم ٩).

يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر

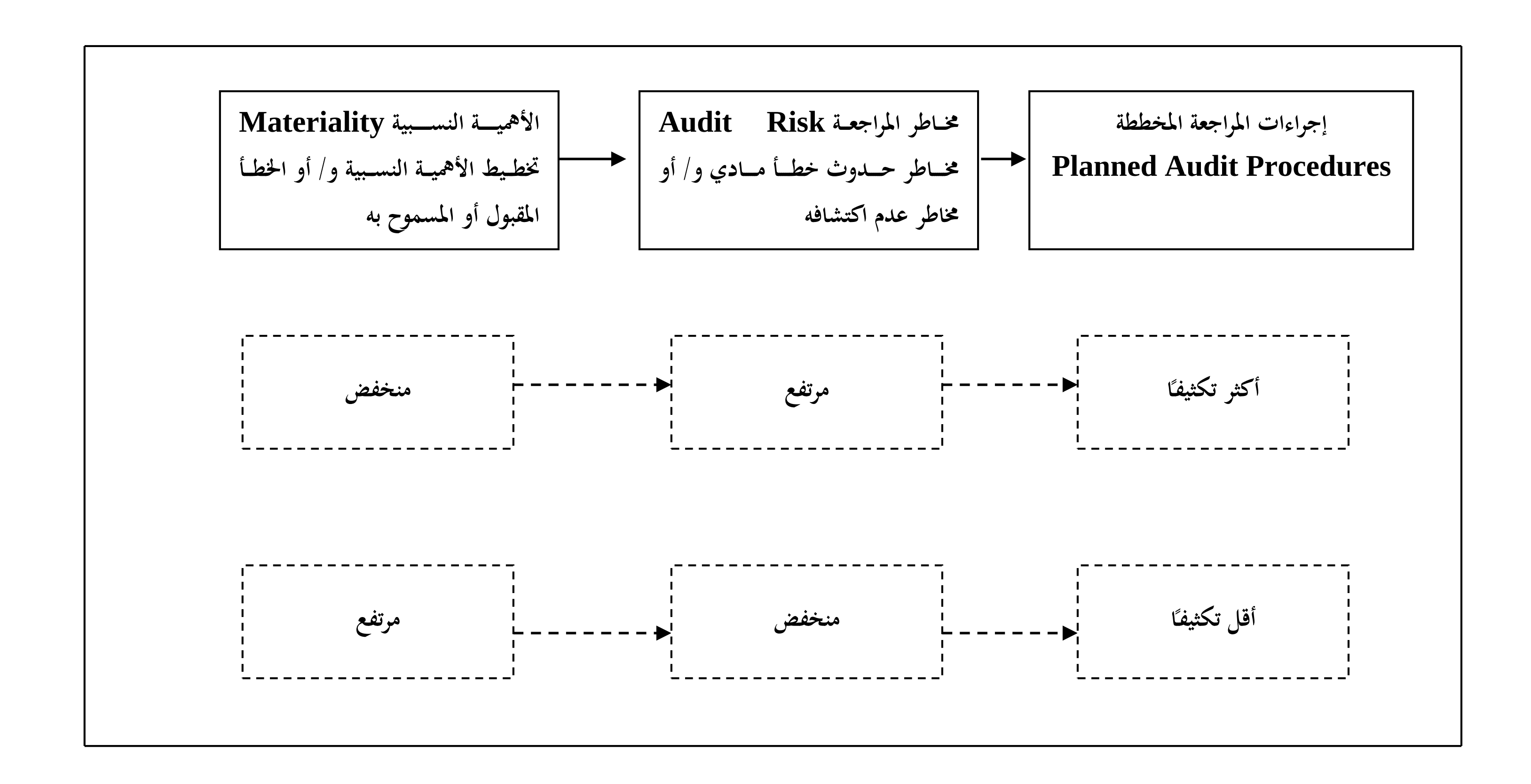
المراجعة. وهذا يعني أنه كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة والعكس صحيح. يقوم المراجع بأخذ العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة داخل الحساب عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. على سبيل المثال إذا قام المراجع بعد تخطيط إجراءات مراجعة محددة بتحديد أن مستوى الأهمية النسبية المقبول يعتبر منخفضًا فإن مخاطر المراجعة تتزايد وسوف يقوم المراجع بتعويض ذلك عن طريق إما:-

(a) تخفيض المستوى المقيم لمخاطر الرقابة عندما يكون ذلك ممكنًا – وتدعيم المستوى المنخفض عن طريق تنفيذ اختبارات رقابة موسعة أو إضافية.

(b) تخفيض مخاطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق الأساسية المخططة (الفقرة رقم ١٠).

شكل رقم (٨.٣) الأثر على مخاطر المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة

لوضع حدود الأهمية النسبية عند مستويات مختلفة



٨،٦ الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

- ٨،٦،١ معنى الإجراءات التحليلية The Meaning of Analytical

تم تعريف الإجراءات التحليلية في إيضاح معايير المراجعة الأمريكي رقم ٥٦ على أنها تمثل تقييم للمعلومات المالية يتم من خلالها دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ويتم خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع.

من هنا يمكن القول بأن الإجراءات التحليلية هي الآليات والوسائل التي عن طريقها يمكن تحليل العلاقات والاتجاهات ذات المغزى سواء في البيانات المالية أو غير المالية. كما بواسطتها يمكن أيضا مقارنة البيانات الفعلية بالبيانات المقدرة بالموازنة أو بيانات التنبؤات. وعن طريقها أيضًا يمكن مقارنة بيانات المنشأة بنظيرها في المنشآت المتماثلة أو متوسطات الصناعة.

تتكون الإجراءات التحليلية بصفة رئيسية من تحليل المؤشرات أو النسب المالية أو الاتجاهات أو التحليلات المقارنة. على الرغم من أنها تتضمن أيضًا أساليب إحصائية أكثر تعقيدًا على سبيل المثال تحليل الانحدار.

يعد استخدام الأساليب الإحصائية أمرًا مرغوبًا حتى تصبح استخدامات الإجراءات التحليلية أكثر مناسبة ويستخدم معظم المراجعين برامج الحاسب الإلكتروني **Computer Software** لإجراء العمليات الحسابية في الإجراءات التحليلية الإحصائية وغير الإحصائية بشكل أيسر وسيتم عرض هاتين الأداتين بصورة موجزة.

الأساليب الإحصائية Statistical Techniques

يمكن تطبيق العديد من الأساليب الإحصائية التي يمكن أن تساعد في تفسير البيانات في الإجراءات التحليلية وتتمثل مزايا هذه الأساليب في أنها توفر

إمكانية إجراء عمليات حسابية أكثر تعقيدًا وأكثر موضوعية.

ويعد تحليل الانحدار أكثر الأساليب الإحصائية استخدامًا في الإجراءات التحليلية ويتم استخدام تحليل الانحدار في تقييم مدى منطقية الرصيد المسجل بالدفاتر من خلال علاقة هذا الرصيد مع معلومات أخرى مناسبة ومثلاً، يمكن أن يستنتج المراجع وجود علاقة مناسبة بين مصاريف البيع وإجمالي المبيعات، وأيضًا بين مصاريف البيع في العام الحالي وكل من مصاريف البيع في العام السابق وعدد رجال البيع ويقوم المراجع بالتالي باستخدام تحليل الانحدار ليحدد على نحو إحصائي القيمة المتوقعة لمصاريف البيع ومقارنتها بالقيمة المسجلة . ويمكن التعرف بالتفصيل على استخدامات تحليل الانحدار وبعض الطرق الإحصائية الأخرى في الإجراءات التحليلية بالرجوع إلى المراجع التي تتعامل مع الموضوعات الإحصائية المتقدمة واستخدامتها في المراجعة مثل أساليب المعاينة الإحصائية.

برامج الحاسب الالكتروني التي يستخدمها المراجع
Auditor Computer Software

يمكن استخدام برامج المراجعة التي يتم تشغيلها على أجهزة الحاسب الالكتروني الشخصي لأداء الإجراءات التحليلية بشكل مكثف كاختبار إضافي لاختبارات المراجعة الأخرى. وقد بدأت العديد من منشآت المحاسبة في استخدام هذه الأدوات لأداء المراجعة على نحو أكثر فعالية وكفاءة . ويوجد جانب أساس في مثل هذه البرامج يتمثل في القدرة على إدماج الحسابات بدفتر الأستاذ العام للعميل في نظام الحاسب الالكتروني للمراجع وبالتالي يمكن التوصل إلى نسخة الكترونية من قيود التسوية والقوائم المالية مما يؤدي إلى توفير الوقت ويتم تخزين معلومات دفتر الأستاذ العام للعميل في ملفات الكترونية لدى العميل ويتم تحديثها عام بعد أخر . ويسمح ذلك الأمر أن يقوم

المراجع بتنفيذ العمليات الحسابية التحليلية المكثفة بتكلفة منخفضة ويمكن أيضًا عرض المعلومات التحليلية في أنماط مختلفة مثل الرسوم البيانية والخرائط للمساعدة في تفسير البيانات.

وتتمثل المنفعة الرئيسية من استخدام الإجراءات التحليلية الالكترونية في سهولة تحديث العمليات الحسابية عند قيام العميل بإجراء قيود التسوية للقوائم المالية فإذا تم إجراء العديد من قيود التسوية في دفاتر العميل، يمكن إجراء العمليات الحسابية للإجراءات التحليلية بما يؤدي إلى تعديلها لتتلائم مع التسويات بسرعة وعلى سبيل المثال يمكن أن يؤثر التغيير في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة في عدد كبير من النسب المالية ويمكن تعديل كافة النسب المالية التي تتأثر بهذه التغيرات بدون تكلفة باستخدام برامج الحاسب الالكتروني الشخصي.

يشرح إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم (٤١٠) الإجراءات التحليلية **Analytical procedures** في الفقرتين رقم (٥) ورقم (٦) على النحو التالي[٢٩].

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة المعلومات المالية للمنشأة بما يأتي على سبيل المثال:-

١- المعلومات القابلة للمقارنة الخاصة بفترات سابقة.

٢- النتائج المتوقعة للمنشأة من الموازنات أو التنبؤات.

٣- التقديرات التنبؤية المعدة عن طريق المراجعين على سبيل المثال تقدير عبء الإهلاك الخاص بالسنة.

٤- معلومات الصناعة المماثلة على سبيل المثال مقارنة مؤشر المبيعات إلى المدينين التجارية بالمنشأة مع متوسطات الصناعة أو مع المؤشرات

---

(٢٩) **تتماثل نفس الصياغة النمطية لذلك المعيار تقريبًا مع معيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ بعنوان الإجراءات التحليلية رقمي (٤)، (٥).**

المرتبطة بمنشآت أخرى ذات حجم قابل للمقارنة في نفس الصناعة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية أيضًا دراسة العلاقات بين:-

- عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق بنمط متنبأ به تأسيسًا على خبرة المنشاة على سبيل المثال علاقة مجمل الربح إلى المبيعات.

- المعلومات المالية والمعلومات غير المالية على سبيل المثال العلاقة بين تكاليف الأجور بعدد العاملين.

وجدير بالذكر في المحاسبة المالية يتم استخدام مصطلح تفسير وتحليل **Interpretation and Analysis** لتعني نفس الشيء تماما كإجراءات تحليلية في المراجعة. وحيث أن المؤشرات والنسب المالية والاتجاهات والمقارنات المستخدمة عن طريق مستخدمي القوائم المالية في تفسير القوائم المالية تعتبر هي نفسها المستخدمة في الإجراءات التحليلية. من ثم فإن الإجراءات التحليلية تعطي اعتبار لحجم الأخطاء التي ستكون مادية (أو ذات أهمية نسبية) إلى مستخدمي القوائم المالية. على سبيل المثال فإن المراجع سوف يسعى أو يبحث عن تفسير لنسبة مجمل الربح التي تحركت من ١٨% إلى ٢٠% إذا ما جعل ذلك التغيير المحللين الماليين يغيرون من تقييمهم للأداء المالي للمنشأة. في تلك الحالة فإن أي خطأ في المبيعات أو في تكلفة المبيعات التي سببت مثل ذلك التغير في نسبة مجل الربح ستكون مادية أو ذات أهمية نسبية.

- ٨،٦،٢ أهمية الإجراءات التحليلية

Importance of Analytical Procedures

ينظر إلى الإجراءات التحليلية بصفة عامة على أنها اختبارات مراجعة تتسم بأنها ذات كفاءة وفعالية مرتفعة. ومع ذلك يجب أن يستحضر في الذهن أن فعاليتها دائمًا ما تعتمد على جودة البيانات القائمة. وكما تم الإشارة إليه بعالية فإن تلك

الإجراءات توفر وسائل فعالة لتقرير ما إذا كانت قيم القوائم المالية تعرض خصائص غير متوقعة أم لا. وهذا يعني ما إذا كانت تنحرف عن توقعات المراجع أم لا في ظل فهمه للعميل وأعماله وصناعته ومعرفته التفصيلية بالأحداث التي أثرت على المركز المالي والأداء المالي للعميل خلال فترة التقرير.

وكما هو موضح في الشكل الإيضاحي رقم (٨,٤) فإن الإجراءات التحليلية يتم استخدامها في ثلاثة مراحل مختلفة أثناء أداء عملية المراجعة لتحقيق ثلاثة أهداف مختلفة .

(١) أثناء مرحلة التخطيط During the Planning Stage

حيث تستخدم الإجراءات التحليلية لمساعدة المراجع على اكتساب فهم بأعمال العميل، ومساعدته على تقييم احتمال وجود الأخطاء في القوائم المالية غير المراجعة وتقدير إمكانية استمرارية المنشأة في النشاط، ولمساعدته في تحديد مستويات الأهمية النسبية الملائمة بالإضافة إلى مساعدته في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.

(٢) أثناء مرحلة اختبار التحقق الأساسي

During the Substantive Testing Stage

حيث تستخدم الإجراءات التحليلية في الحصول على دليل إثبات مراجعة بالارتباط بأرصدة الحسابات الفردية ومجموعات العمليات أو تخفيض الاختبارات التفصيلية.

(٣) أثناء مرحلة الفحص النهائي During the Final Review Stage

تستخدم الإجراءات التحليلية في مساعدة المراجع على التصديق أو التأكيد على الاستنتاجات التي توصل إليها بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية وتقدير إمكانية استمرارية المنشأة في نشاطها.

شكل بياني رقم (٤،٨)

استخدام إجراءات الفحص التحليلي في عملية المراجعة

مرحلة عملية المراجعة	الهدف	طبيعة الإجراءات المستخدمة
تخطيط عملية المراجعة **Planning the Audit**	– فهم أعمال العميل. – تقييم احتمال وجود أخطاء في القوائم المالية غير المراجعة. – وضع حدود الأهمية النسبية. – تحديد مجالات المراجعة ذات مخاطر مرتفعة. –تقرير إمكانية استمرار المنشأة في النشاط. – تخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.	– تحليل الاتجاه. – تحليل المؤشرات على بيانات المنشأة. – تحليل مقارنة لبيانات المنشأة مع تلك المرتبطة بمنشآت أخرى متماثلة ومتوسطات الصناعة. (يمكن التركيز هنا على الموقف والأداء المالي الشامل للمنشأة).
إجراءات التحقق الأساسية **Substantive Procedures**	الحصول على دليل إثبات للتأكيد أو للتصديق على أرصدة حسابات فردية أو تخفيض الاختبارات التفصيلية.	تحليل المؤشرات تأسيسًا على علاقات مباشرة بين الحسابات الفردية. (التركيز ينصب على معقولية أرصدة الحسابات الفردية).
الفحص النهائي **Final Review**	التأكيد أو التصديق على الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بخصوص صدق وعدالة:– – قيم قائمة الأرباح والخسائر. – قيم الميزانية العمومية. – قيم قائمة التدفقات النقدية. – إفصاحات الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. – تقدير إمكانية واستمرارية المنشأة في نشاطها.	– تحليل الاتجاه وتحليل النسب المالية للحسابات الفردية. – تحليل الاتجاه لبيانات القوائم المالية. – ويقع التركيز هنا على صدق وعدالة القوائم المالية في مجموعها كوحدة واحدة عند عرض المركز والأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية.

إن استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق أساسية أو أثناء الفحص

النهائي للقوائم المالية يتم مناقشته في الفصل العاشر والثاني عشر على التوالي.

- ٨،٦،٣ الإجراءات التحليلية في مجال تخطيط عملية المراجعة

Analytical Procedures in Planning the Audit

ينص إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٤١٠ في الفقرتين رقمي (٩) ، (١١) ومعيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ في الفقرة رقم (٨) على ما يلي:-

«يجب أن يطبق المراجعون الإجراءات التحليلية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة لأغراض مساعدتهم على فهم أعمال المنشأة بالإضافة إلى تحديد مجالات مخاطر المراجعة المحتملة. وقد يشير تطبيق الإجراءات التحليلية إلى جوانب أعمال المنشاة التي يكون المراجعون على غير علم بها سابقًا بالإضافة إلى مساعدتهم في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة الأخرى».

وعلى أساس فهم المراجع العام بالعميل وأعماله ومعرفته بالأحداث والعمليات الجوهرية التي تؤثر على المركز والأداء المالي للعميل أثناء فترة التقرير فإن المراجع سوف يكون لديه توقعات مؤكدة بخصوص نتائج الإجراءات التحليلية المؤداة أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة. وعندما تختلف النتائج عن توقعات المراجع يكون الأمر إزاء تساؤلات عن دقة البيانات المالية و/ أو غير المالية المستخدمة في التحليل (وبالتبعية تساؤلات عن دقة القوائم المالية) و/ أو بخصوص المعلومات التي تم الحصول عليها سابقًا عن طريق المراجع التي يتأسس عليها فهمه بالمنشأة وأمورها المالية. ولذلك فإن الإجراءات التحليلية المؤداة في تخطيط عملية المراجعة تعتبر مفيدة للتأكيد على فهم المراجع بأعمال العميل وتوقعه وأداءه المالي بالإضافة إلى التأكيد عما إذا كان من المحتمل أن تكون القوائم المالية غير المراجعة قد حرفت ماديًا في أحد أو عديد من الجوانب بالإضافة إلى تحديد القيم أو مجموعات العمليات التي من

المحتمل أن يحدث خلالها الخطأ المادي. ومتى تم تحديد وجود احتمال أخطاء في القوائم المالية فإن المراجع يحدد المجالات التي يتعين تركيز مجهودات المراجعة عليها بالإضافة إلى تخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها أثناء باقي عملية المراجعة.

عمومًا يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

١- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.

٢- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.

٣- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.

٤- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.

٥- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية.

مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه

Compare Client and Industry Data

للتوضيح يفترض وجود المعلومات التالية عن العميل ومتوسط النشاط الذي يعمل العميل فيه.

	العميل		النشاط	
	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٦
دوران المخزون	٣,٤	٣,٥	٣,٩	٣,٤
نسبة الهامش الإجمالي	٢٦,٢%	٢٦,٤%	٢٧,٣%	٢٦,٢%

إذا تم النظر فقط للنسب الخاصة بالعميل، سيبدو أن الشركة تتمتع بالاستقرار ولا توجد أي إشارة عن صعوبات . وبرغم ذلك عند المقارنة مع النسب المالية للنشاط يبدو موقف العميل في صورة سيئة فموقف العميل في عام ٢٠٠٦ كان أفضل على نحو طفيف من النسب المالية للنشاط ولم يكن الوضع

هكذا في عام ٢٠٠٧ . وعلى الرغم من أن هاتين النسبتين لا تشيران بمفردهما إلى وجود صعوبات كبيرة فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدي المقارنة مع بيانات النشاط إلى توفير معلومات مفيدة عند الأداء الخاص بالعميل . ومثلا يمكن أن تكون الشركة قد فقدت جانبًا من حصتها السوقية أو لا تمكنها سياسات التسعير التي تتبعها من المنافسة أو أنها قامت بالإنفاق على نحو غير طبيعي أو أنه يوجد عناصر تم تكهينها بالمخزون.

وتتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشرًا على احتمال وجود الفشل المالي . وعلى سبيل المثال تستخدم تلك النسب أساسًا بواسطة رجال البنوك ومسئولي الائتمان لتقييم قدرة الشركة على رد القرض . وتعد نفس المعلومات مفيدة للمراجع عند تقرير القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل ، وقدرته على الاقتراض واحتمال الفشل المالي.

ويتمثل العيب الرئيسي في استخدام نسب النشاط في المراجعة في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التي يتشكل منها إجماليات النشاط . ونظراً لأن بيانات النشاط تمثل متوسطات عامة فيمكن أن تكون المقارنات غير ذات معنى ، بالإضافة إلى إتباع المنشآت المختلفة طرقًا محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات . فإذا اتبعت معظم الشركات في النشاط طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في تقييم المخزون وطريقة القسط المتناقص في حساب الإهلاك ستكون المقارنات غير ذات معنى ولا يعني ذلك أنه لا يحب إجراء المقارنة مع النشاط ولكن يجب الحذر في تفسير النتائج.

مقارنــة بيانــات العميـل مـع مـا يقابلهـا مـن بيانــات فـي الفتــرة السابقة

Compare Client Data with Similar Prior-Period Data

يفترض أن نسبة الهامش الإجمالي كانت تتراوح بين ٢٦%، ٢٧% بالشركة في السنوات الأربع الماضية وأن نسبة العام الحالي تبلغ ٢٣%. يجب أن يلفت هذا النقص انتباه المراجع . وقد يرجع سبب النقص إلى وجود تغيير في الظروف الاقتصادية ومع ذلك يمكن أن يكون السبب وجود أخطاء أو مخالفات في القوائم المالية مثل أخطاء الفاصل الزمني في المبيعات أو المشتريات عند تسجيل المبيعات بالاضافة الى وجود زيادة في رصيد المدينين، أو أخطاء في تكلفة المخزون . ويجب أن يحدد المراجع سبب النقص في نسبة الهامش الإجمالي مع اخذ أثر ذلك إن كان هناك أثر على تجميع الأدلة.

وتتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة وفيما يلي بعض الأمثلة المتعارف عليها:

- **مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابله في السنة السابقة:** تتمثل أبسط الطرق لتنفيذ هذا الاختبار في إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية . ويمكن للمراجع بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية المراجعة لتقرير أي الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير في الرصيد. وعلى سبيل المثال إذ لاحظ المراجع أن هناك زيادة ملحوظة في مصروفات الأدوات المكتبية فيجب عليه أن يحدد سبب الزيادة في استخدام الأدوات المكتبية وهل يرجع ذلك إلى خطأ في الحساب نتيجة عدم التبويب الصحيح أو التحريف في قيمة المخزون من الأدوات المكتبية.

- مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة: إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي يجب أن يظل جانب كبير من إجماليات القوائم المالية أيضًا دون تغيير.

ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع ما يقابلها في الفترة السابقة يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي ويمكن أن يم المقارنة وفقًا لفترة زمنية أو في نقطة ما من الزمن . ومن أمثلة النوع الأول مقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها . أما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية مع ما يقابلها في نهاية الفترة السابقة.

- حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة: يوجد عيبان في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة .

A) لا يتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العمل في الاعتبار.

B) العلاقات بين البيانات والبيانات الأخرى مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة قد تم تجاهلها . ويمكن التغلب على هذين العيبين من خلال استخدام النسب المالية والنسب المئوية . ويعد المثال الذي سبق عرضه عن النقص في الهامش علاقة متعارف عليها بين المراجعين لاستخدام النسب المئوية.

ويتضمن الجدول التالي عددًا من النسب المالية . والمقارنات الداخلية لإظهار الانتشار الواسع لتحليل النسب المالية وفي كل الأحوال يجب أن تتم المقارنات مع العمليات الحسابية التي سبق إجرائها لدى نفس العميل فى السنوات السابقة ويوجد العديد من النسب المالية والمقارنات التي يمكن للمراجع استخدامها.

ويتم استخدام النسب المالية والنسب المئوية في العام الحالي ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة بنفس أنواع النسب المالية والنسب المئوية

للمقارنة مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه العميل . ومثلاً من المفيد أن يتم مقارنة الهامش الإجمالي في السنة الحالية مع المتوسطات في النشاط والسنوات السابقة.

ويوجد أيضًا العديد من المقارنات التي يمكن إجرائها بين بيانات الفترة الحالية والفترة السابقة بخلاف تلك المقارنات المتعارف عليها والمتاحة من بيانات النشاط . وعلى سبيل المثال يمكن مقارنة نسبة كل فئة من المصروفات إلى إجمالي المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة . وعلى نحو مماثل يمكن إجراء المقارنات مع الفترات السابقة باستخدام بيانات التشغيل في الوحدات الاقتصادية المتعددة والمقارنات الداخلية في كل وحدة على حدة.

المقارنات والعلاقات الداخلية

النسبة المالية أو المقارنة	التحريف المحتمل
دوران المواد الخام بشركة صناعية .	التحريف في المخزون، التحريف في تكلفة البضاعة المباعة أو تكهين المواد الخام في المخزون.
عمولات البيع إلى صافي المبيعات	التحريف في عمولات البيع .
مردودات ومسموحات المبيعات إلى إجمالي المبيعات .	سوء تبويب مردودات ومسموحات المبيعات أو عدم تسجيل المردودات والمسموحات التي تتم بعد نهاية الفترة.
القيمة النقدية للتنازل عن التأمين على الحياة [السنة الحالية] إلى نفس القيمة بالسنة السابقة	عدم تسجيل التغير في القيمة النقدية للتنازل أو الخطأ في تسجيل التغير.
نسبة كل مصروف صناعي إلى إجمالي المصروفات الصناعية .	التحريف الكبير في المصروفات ضمن الرقم الإجمالي للمصروفات .

مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل

Compare Client Data With Client-Determined Expected Results

تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات **Budgets** بنتائج التشغيل والنتائج المالية. وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية . وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج

الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات . وأيضًا إذا لم توجد فروق فيمكن أن يشير ذلك إلى عدم وجود احتمال بوقوع تحريفات.

ويوجد أمران يجب الاهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات :

A) يجب أن يقيم المراجع مدى واقعية الموازنة . حيث يتم في بعض المنظمات إعداد الموازنة دون بذل العناية الملائمة . وبالتالي لن تمثل الموازنة توقعات واقعية وتكون لهذه المعلومات قيمة قليلة كدليل للمراجعة

B) يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة . وإذا حدث ذلك لن يجد المراجع فروقًا في مقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموازنة حتى في ظل وجود تحريفات في القوائم المالية.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع
Compare Client Data with Auditor-Determined Expected Results

يمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع عندما يقوم المراجع بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية . وتمثل توقعات المراجعة القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية . ومثلاً يمكن توقع قيمة رصيد مصروف الفائدة على أوراق الدفع طويلة الأجل في ضوء العلاقة بين الحسابات عن طريق ضرب الرصيد الشهري الختامي لأوراق الدفع في معدل متوسط الفائدة الشهري . أما المثال الواضح على استخدام الاتجاهات التاريخية فيمكن أن يعبر عنه من خلال تطبيق المتوسط المتحرك لرصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من إجمالي رصد المدينين في نهاية العام التحديد القيمة المتوقعة للمخصص في العام الحالي.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية

Compare Client Data with Results Using Non Financial Data

بفرض أن المراجعة تتم في أحد الفنادق يمكن للمراجع أن يحدد عدد الحجرات في الفندق، معدل الحجرة الواحدة، معدل الإشغال ويمكن استخدام هذه البيانات بسهولة لتقدير إجمالي الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد المسجل . ويمكن استخدام نفس المنهج في تقدير قيم حسابات مثل: إيراد التعليم في الجامعات [متوسط إيراد التعليم للطالب × عدد الطلاب]، وقيمة الأجور في أحد المصانع [إجمالي ساعات العمل × معدل الأجر للساعة]، وتكلفة المواد المباعة [عدد الوحدات المباعة × تكلفة الوحدة الواحدة].

ويتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات وفي الأمثلة السابق ذكرها لا يكون ملائمًا استخدام العمليات الحسابية التي يتم من خلالها تقدير إيراد الفندق كدليل للمراجعة ما لم يكن المراجع مقتنعًا بسلامة عد عدد الحجرات، معدل الحجرة ومعدل الأشغال في الفندق وسيكون الأمر أكثر صعوبة لمراجع عند دقة تقييم معدل الأشغال عن عنصري البيانات الآخرين.

عموماً تركز الإجراءات التحليلية المؤداة أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة على المركز والأداء المالي الشامل للمنشأة. ويركز التحليل على وجه الخصوص على سيولة ويسر (أو كفاية رأس المال) بالإضافة إلى ربحية المنشاة.

(i) **السيولة** Liquidity

عند تحليل سيولة المنشاة تهتم المراجعة بصفة رئيسية بقدرتها على الوفاء بالالتزامات المالية قصيرة الأجل عندما تستحق. وعادة يتم استخدام مؤشرين على وجه الخصوص عن طريق المراجعين في تقييم سيولة المنشاة هما:-

١- مؤشر السيولة المتداولة **Current Ratio** (أو رأس المال العامل

Working Capital) ويتم حسابه عن طريق قسمة الأصول المتداولة على الالتزامات المتداولة.

٢- مؤشر الأصول سريعة السيولة **Quick Asset Ratio or Acid Test** وهو عبارة عن قسمة ناتج طرح المخزون والمصروفات المدفوعة مقدمًا من الأصول المتداولة على الالتزامات المتداولة.

من اجل تقييم نتائج تلك المؤشرات فإن المراجع يحتاج إلى دراسة:-

- جودة الأصول المتداولة **Quality of Current Assets**

على سبيل المثال ما إذا كان المدينين قد تم تحديدها عند صافي القيمة القابلة للتحقق أم لا وما هي سرعة دوران تحويل المخزن إلى نقدية.

- طبيعة الالتزامات المتداولة **Nature of Current liabilities**

على سيبل المثال ما هي السرعة التي سيتم خلالها سداد تلك الالتزامات ، وما إذا كان رصيد تسهيلات بنوك سحب على المكشوف غير المستخدم (أو أي تمويل أخر قصير الأجل) متاح الحصول عليه أم لا.

وللمساعدة على تقييم تلك العوامل يقوم المراجع عادة بحساب مؤشرات إضافية على سبيل المثال:-

- عدد أيام استحقاق أرصدة المدينين (متوسط حسابات المدينين خلال فترة التقرير/ المبيعات) × ٣٦٥]

- عدد أيام استحقاق أرصدة الدائنين التجاريين (متوسط رصيد الدائنين التجاريين خلال فترة التقرير أو المشتريات × ٣٦٥]

- معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة/ متوسط رصيد المخزن خلال فترة التقرير).

(ii) **اليسر** Solvency **(أو كفاية رأس المال** Capital Adequacy**)**

عند تحليل اليسر المالي للمنشأة يهتم المراجع بصفة رئيسية بقدرة المنشأة على

الاستمرار في النشاط حتى إذا واجهت ظروف تجارية عكسية أو كان لديها خسائر استثنائية. يرغب المراجع بصفة خاصة في تقييم السهولة التي معها يمكن للمنشأة أن تفي بالارتباطات التمويلية بالإضافة إلى السهولة التي بواسطتها من المحتمل أن تكون قادرة على طرح رأس مال جديد سوف تحتاج إليه.

لتقييم اليسر المالي للمنشأة عادة ما يقوم المراجعون بحساب عدد من المؤشرات على سبيل المثال ما يلي:-

هيكل الأصول Asset Structure **ويتم حسابه على النحو التالي:-**

الأصول المتداولة/ إجمالي الأصول أو الأصول الثابتة/ إجمالي الأصول).

– الهيكل المالي Financial Structure

ويتم حساب الهيكل المالي على النحو التالي=

- الالتزامات المتداولة/ إجمالي التمويل.
- الالتزامات طويلة الأجل / إجمالي التمويل.
- قيمة حقوق المساهمين/ إجمالي التمويل.
- عدد مرات الفائدة المكتسبة (يتم حسابها على النحو التالي:-
- الأرباح قبل الفائدة والضريبة[٣٠]/ الفائدة المدفوعة.
- مؤشر القروض إلى حقوق الملكية ويتم حسابها على النحو التالي:-

إجمالي القروض/ إجمالي حقوق الملكية.

(iii) **الربحية** Profitability

ربما أكثر المقاييس انتشارا واسعًا لربحية المنشأة هو العائد الذي تكتسبه على أصولها أو العائد على الاستثمار (أو بشكل بديل صافي الربح بعد الضريبة/ متوسط إجمالي الأصول خلال فترة التقرير) ويتكون ذلك المؤشر في

---

(٣٠) **عادة ما يشار إلى الأرباح قبل الفائدة والضريبة بمصطلح ربح التشغيل Operating Profit.**

الواقع من مؤشرين أخرين كل منهما يوفر مقياس مفيد للربحية هما:-

- مجمل ربح التشغيل (أو بشكل بديل صافي الربح) ويتم حسابه على أساس ربح التشغيل (أو صافي الربح بعد الضريبة/ المبيعات).

- معدل دوران الأصول (المبيعات/ متوسط إجمالي الأصول خلال فترة التقرير).

وهناك مقاييس أخرى للربحية كثير ما يتم استخدامها عن طريق المراجعين هي:-

- هامش مجمل الربح (مجمل الربح/ المبيعات).

- المبيعات إلى الأصول المتداولة (المبيعات/ متوسط الأصول المتداولة خلال فترة التقرير).

- المبيعات إلى الأصول الثابتة (المبيعات/ متوسط الأصول الثابتة خلال فترة التقرير).

- العائد على حقوق المساهمين (صافي الربح بعد الضريبة/ متوسط حقوق المساهمين خلال فترة التقرير).

٨،٧ أسئلة وتطبيقات

- ٨،٧،١ أسئلة للمراجعة

(١) حدد المرحلتين الرئيسيتين عند تخطيط عملية المراجعة وأذكر الهدف الرئيسي لكل مرحلة.

(٢) حدد مستوى التأكد المرغوب في تحقيقه من قبل المراجع، واشرح كيف يرتبط ذلك بمستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيها عن طريق المراجع.

(٣) اشرح باختصار الظروف التي من المحتمل أن يكون خلالها مستوى التأكد المرغوب فيها من قبل المراجع مرتفع على وجه التحديد.

(٤) عرف الأهمية النسبية واشرح باختصار الفرق بين:-

- تخطيط الأهمية النسبية.
- الخطأ المقبول أو المسموح به.

(٥) اشرح باختصار كيف أن وضع حدود الأهمية النسبية عند مستويات مختلفة يؤثر على تخطيط إجراءات المراجعة.

(٦) اشرح باختصار كيف يؤثر تقييم المراجع للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية على تخطيطه لإجراءات التحقق الأساسية.

(٧) اشرح باختصار العلاقة بين حدود الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط عملية المراجعة.

(٨) عندما يتم تخطيط عملية المراجعة يجب أن يقوم المراجع بدراسة:-

- نطاق إجراءات عملية المراجعة.
- توقيت إجراءات عملية المراجعة.
- طبيعة إجراءات علمية المراجعة.

والمطلوب

(i) اشرح باختصار معنى كل من تلك المصطلحات الثلاثة.

(ii) أعطي مثالاً واحد لكل مصطلح لشرح أثره على تخطيط علمية المراجعة.

(٩) عرف الإجراءات التحليلية وحدد ثلاث طرق مختلفة على ضوئها يتم استخدام تلك الإجراءات في عملية المراجعة.

(١٠) اذكر أربعة طرق للإجراءات التحليلية المراجع أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

- ٨،٧،٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-

(١) تتم عملية تخطيط عملية المراجعة عن طريق إتمام مرحلتين أساسيتين.

(٢) يعتبر تخطيط عملية المراجعة ضرورية لعديد من الأسباب.

(٣) هناك علاقة بين إجراءات تخطيط عملية المراجعة وتحديد مدى الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة.

(٤) ان تطوير استراتيجية المراجعة تعني إمكانية تحديد نطاق وسلوك عملية المراجعة والتي تعتمد على عدة عوامل أساسية.

(٥) يحدد برنامج المراجعة التشغيل العملي لاستراتيجية المراجعة.

(٦) تتضمن فقرة النطاق في تقرير المراجعة عبارتين هامتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.

(٧) يمثل مصطلحي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة مفهومين أساسيين في تخطيط عملية المراجعة.

(٨) ان مستوى التأكد المرغوب في تحقيقه يحدد بشكل حكمي مستوى الثقة الذي يرغب المراجع أن يكون لديه عند تقييم العرض العادل للقوائم المالية.

(٩) من المستحيل أن يوفر المراجع تأكد كامل ومطلق عن دقة القوائم المالية.

(١٠) يمثل مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المراجع نسبة إتمام مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه.

(١١) هناك عدة عوامل تؤثر على مستوى التأكد المرغوب فيه عن طريق المراجع.

(١٢) يؤثر مستوى الأهمية النسبية على تخطيط عملية المراجعة.

(١٣) عادة ما تستخدم عدة إرشادات لأغراض تحديد الأهمية النسبية عند مستوى التخطيط.

(١٤) عند تحديد الخطأ المقبول أو المسموح به للحسابات الفردية لأرصدة الحسابات ينبغي مراعاة المراجع عديد عن الاعتبارات.

(١٥) يؤثر تقدير المخاطر على تخطيط عملية المراجعة.

(١٦) توجد علاقة عكسية وطردية بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

(١٧) تتمثل مخاطر المراجعة في مكونين رئيسيين لديهما ارتباط مباشر بينهما.

(١٨) يمكن تخفيض المخاطر الكامنة إلى مستوى مخاطر مراجعة مرغوب فيه من قبل المراجع على مرحلتين أساسيتين.

(١٩) توجد علاقة أساسية بين مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط عملية المراجعة.

(٢٠) تتضمن الإجراءات التحليلية عديد من العلاقات والمقارنات المفيدة في أداء عملية المراجعة في مختلف مراحلها.

(٢١) تتباين طبيعة الطرق المستخدمة للإجراءات التحليلية في المراجعة حسب الهدف أو المرحلة الخاصة بعملية المراجعة.

الفصل التاسع

ضوابط الرقابة الداخلية والمراجع

Internal Conforms and the Auditor

٩,١ مقدمة .

٩,٢ طبيعة النظام المحاسبي وأهداف ضوابط الرقابة المحاسبية.

٩,٣ معنى وأهداف نظام وضوابط الرقابة الداخلية.

٩,٤ الخصائص الجيدة والقيود الكامنة لنظام الرقابة الداخلية.

٩,٥ فحص النظام المحاسبي وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية.

٩,٦ اختبار الالتزام.

٩,٧ التقرير عن مواطن ضعف الرقابة الداخلية إلى الإدارة.

٩,٨ أسئلة وتطبيقات.

٩.١ مقدمة

خلال انتقال المراجع في رحلته الخاصة بعملية المراجعة ليصل للمرحلة الحالية يكون قد أكتسب فهماً بالعميل وأنشطته، ويكون قد وضع مستوى مخاطر المراجعة الذي يرغب في تحقيقه، كما يكون قد حدد الأهمية النسبية وقام بتقييم احتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية بالإضافة إلي تحديد الحسابات أو مجموعة العمليات التي من المحتمل أن يحدث بها الخطأ.

أما الآن فإن المراجع سيرغب في الحصول على معرفة تفصيلية بالنظام المحاسبي للعميل وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية والتي يعد تصميمها والمحافظة عليها من مسئولية إدارة الشركة بهدف توفير تأكيد معقول **Reasonable Assurance** وليس مطلقًا بأن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو عادل. ومتى قام بتقييم مستوى الاعتماد الذي يمكن أن يضعه على ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة بغرض إلغاء الأخطاء من البيانات المحاسبية فإن برنامج المراجعة يمكن أن يتم تصميمه- بمعنى أن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها أثناء باقي عملية المراجعة يمكن أن يتم تخطيطها بالتفصيل.

ويعد تناول الرقابة الداخلية أمرًا هامًا في عملية المراجعة للدرجة التي تم معها تخصيص معيارًا خاصًا من معايير المراجعة المتعارف عليها. وينص هذا المعيار على:

«يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها.»

في هذا الفصل يتم تحديد ما المقصود بالنظام المحاسبي وكيف يم تقسيمه إلى قطاعات لأغراض المراجعة. كما يتم استكشاف بعض الجوانب الفكرية للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى مناقشة كيف يمكن للمراجع أن يكتسب معرفة

بالنظام المحاسبي للعميل وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية الخاصة بالعميل. كما يتم دراسة الاختبارات التي يؤديها المراجعون من أجل تحديد ما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية- التي بناء عليها يخطط أن يعتمد عليها (من أجل تخفيض اختبارات التحقق الأساسية)- يتم تشغيلها بفعالية طبقاً للتقييم المبدئي المقترح لها.

٩.٢ طبيعة النظام المحاسبي وأهداف ضوابط الرقابة المحاسبية

The Nature of Accounting System and Objectives of Internal Accounting Controls

- ٩.٢.١ طبيعة النظام المحاسبي The Nature of Accounting System

مثل كافة النظم فإن للنظام المحاسبي ثلاثة مراحل هي مرحلة المدخلات ومرحلة التشغيل بالإضافة إلي مرحلة المخرجات. يشير الشكل البياني رقم (٩,١) إلي مكونات النظام المحاسبي وباستقراء الشكل البياني رقم (٩,١) تتضح المراحل الثلاثة للنظام المحاسبي على النحو التالي:-

١- مرحلة المدخلات

تتضمن تلك المرحلة جلب مجموعة من البيانات المحاسبية من إما:-

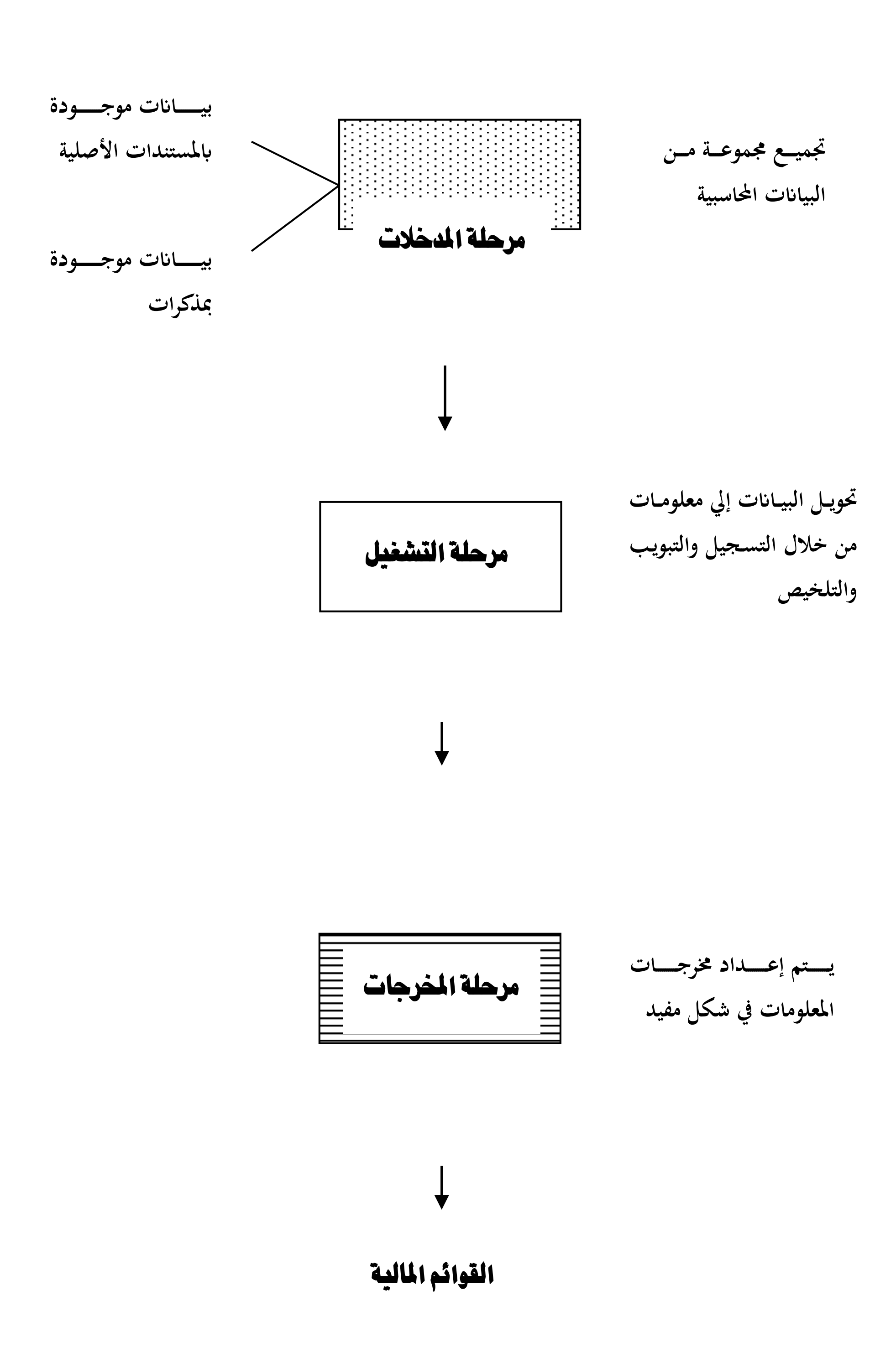
(i) **المستندات الأصلية** Source Documents

والتي يتم إتمامها عندما تحدث العمليات.

(ii) **مذكرات**

يتم إعدادها عن طريق محاسبي الشركة. حيث تسجل تلك المذكرات بصفة عامة بيانات بخلاف الصفقات أو العمليات على سبيل المثال شطب الديون المعدومة وتسويات نهاية الفترة.

شكل بياني رقم (٩٠١)



٢- مرحلة التشغيل The Processing Stage

وهي تتضمن تحويل مجموعة البيانات الخام إلي معلومات مفيدة. وهذا قد يتم تحقيقه باستخدام طرق تشغيل بيانات يدوية أو ميكانيكية أو الكترونية، إلا أن ذلك يتم تحقيقه عن طريق تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات.

٣- مرحلة المخرجات The Outlet Stage

تتضمن تلك المرحلة إعداد المعلومات المحاسبية في شكل أو نموذج مفيد لهؤلاء الذين يرغبون في استخدامها، بمعنى أن يتم تبويب وتصنيف وتجميع ووضع عناوين للمعلومات بطريقة ذات مغزى.

ومن أجل التأكد من أن كافة البيانات الملائمة قد تم جلبها كمدخلات للنظام المحاسبي بجانب التأكد من أن البيانات قد تم تشغيلها على نحو ملائم وصحيح أثناء عملية التحويل إلي مخرجات في صورة قوائم مالية يتعين أن يتم إدخال آليات اختبارية **Checking Mechanisms** وضوابط رقابة داخلية **Internal Controls** داخل النظام.

وتتمثل وظيفة المراجع في تكوين رأي عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة وأداءها أم لا. ومن أجل التوصل إلي ذلك الرأي يحتاج المراجع أن يفهم النظام الذي يولد وينتج تلك القوائم المالية. فإذا حاول المراجع أن يكتسب ذلك الفهم عن طريق النظر إلى النظام المحاسبي للمنشأة ومراجعته كوحدة واحدة فإنه سيجد أن تلك الوسيلة تتسم بالصعوبة وعدم الفعالية. ولذلك فمن أجل تسهيل عملية المراجعة (أو وضعها في صورة أكثر عملية) فإن المراجع يقسم (نظرياً) النظام المحاسبي إلي نظم فرعية أو قطاعات للمراجعة **Subsystems or Audit Segments.**

تتباين قطاعات المراجعة المعترف بها لأي عملية مراجعة حسب طبيعة

وحجم وتعقد عميل المراجعة وأنشطته، ومع ذلك فهي غالباً ما تتأسس بشكل مختلف حسب أنواع العملية **Transaction Categories** (على سبيل المثال عملية المبيعات، عملية المشتريات، المصروفات الإدارية والعمومة، والقروض طويلة الأجل.. وما إلي ذلك) أو على أساس الدورات المحاسبية **Accounting Cycles** (وهو الشكل الأكثر شيوعاً). فعندما تتأسس قطاعات المراجعة على أساس الدورات المحاسبية فإن المجموعة المرتبطة بالحسابات بشكل وثيق والعمليات المرتبطة بها يتم مراجعتها كوحدة واحدة. وكمثال على قطاعات المراجعة التي تتأسس على الدورات المحاسبية عند مراجعة تجارة الجملة أو التجزئة يمكن الإقرار بالقطاعات التالية:-

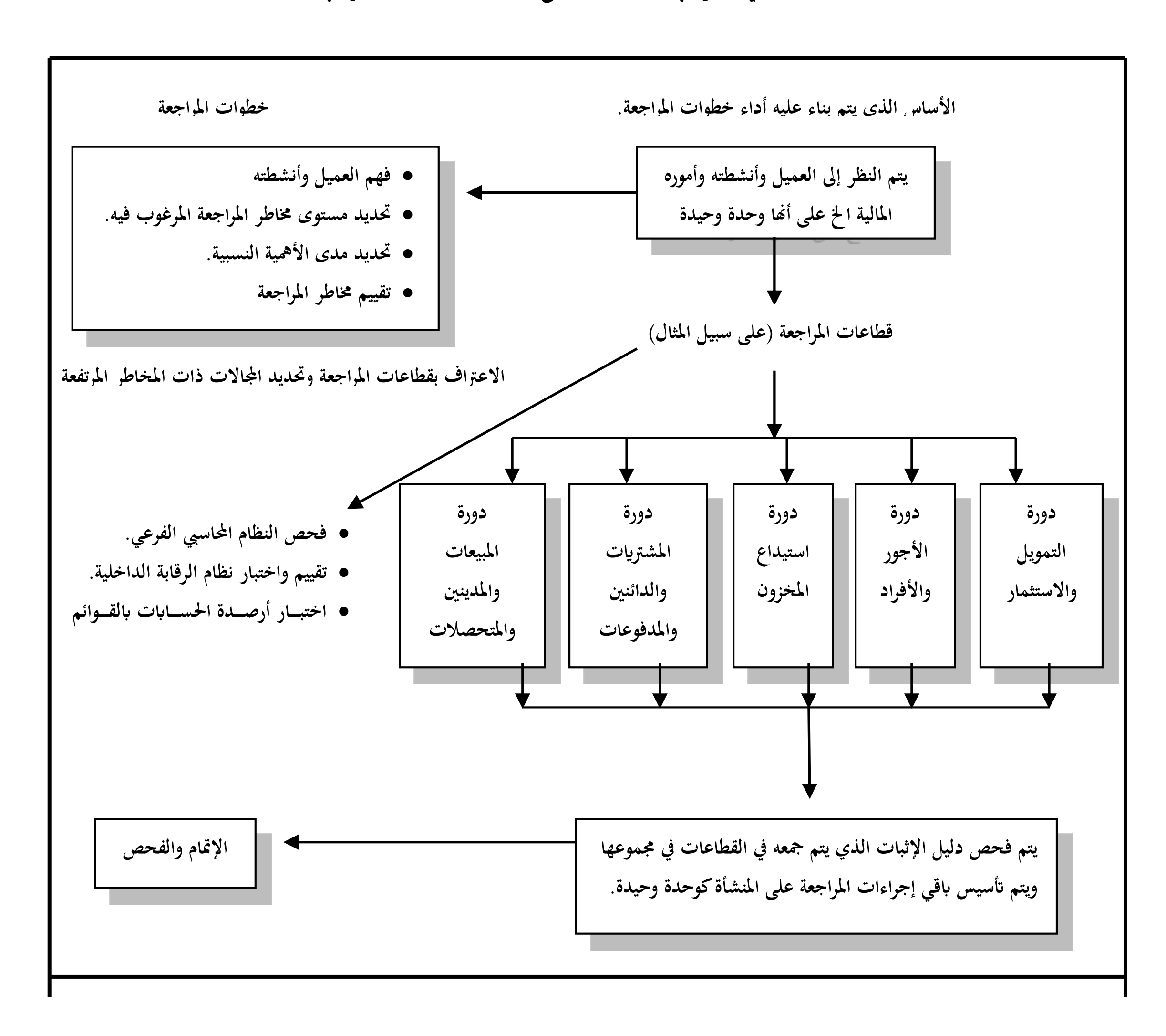
- دورة المبيعات والمدينين والمتحصلات النقدية.
- دورة المشتريات والدائنين والمدفوعات النقدية.
- دورة المخزون والاستيداع.
- دورة الأجور والأفراد (الموارد البشرية).
- دورة التمويل والاستثمار.

يصور الشكل البياني رقم (٩,٢) قطاعات المراجعة المؤسسة على الدورة المحاسبية. كما يوضح الشكل البياني رقم (٩,٣) الحسابات المرتبطة التي تشكل قطاعات المراجعة والحسابات التي تتضمن دورة المبيعات وحسابات المدينين والمتحصلات النقدية.

يوضح الشكل البياني رقم (٩,٢) أن المراجع يكتسب أولاً فهمًا بالعميل، وأنشطته ويضع مستوى مخاطر المراجعة الذي يرغبه، ويحدد مدى الأهمية النسبية كما يقوم بتقييم احتمال وجود الخطأ المادي في القوائم المالية تأسيساً

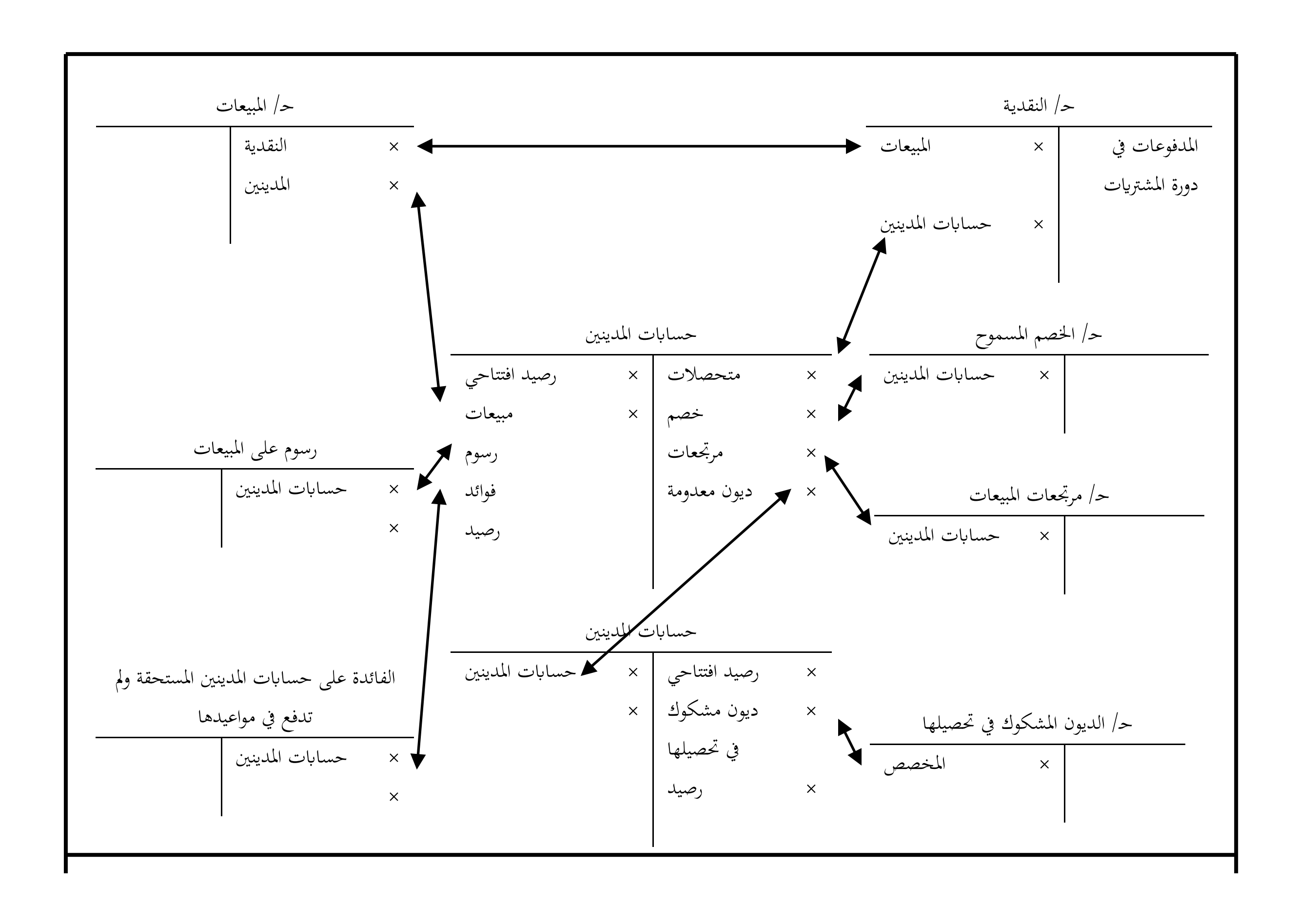
شكل بياني رقم (٩٠٢)

خطوات عملية المراجعة المؤداه على أساس قطاعات المراجعة



شكل بياني رقم (٩٠٣)

الحسابات التي تتضمنها دورة المبيعات والمدينين والمتحصلات النقدية



على القوائم المالية لذلك العميل في مجموعة أو كوحدة واحدة. ومتى تم إقرار قطاعات المراجعة والحصول على معرفة تفصيلية بالنظام المحاسبي، وتم تقييم واختبار ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلي تقييم دقة وصحة واكتمال أرصدة القوائم المالية فإنه يقوم بالارتباط بقطاعات مراجعة محددة. وعندما يكون العمل التفصيلي الذي يتأسس على قطاع المراجعة كاملاً يقوم المراجع بفحص كافة أدلة الإثبات التي تم تجميعها في القطاعات، ويقوم بأداء إجراءات المراجعة الباقية على أساس واسع على مستوى المنشأة..

- ٩.٢.٢ أهداف ضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية وضوابط الرقابة على التطبيقات

Objectives of Internal Accounting and Application Controls

كما سبق شرحه في القسم رقم ٩,٢,١ بعالية يتم تصميم النظام المحاسبي للمنشأة لتضمين البيانات المحاسبية ولتحويل وإخراج تلك البيانات في صورة معلومات مالية مفيدة. ومن أجل أن تكون المعلومات المالية مفيدة يتعين أن تكون قابلة للاعتماد عليها. وبالتبعية يجب أن تكون البيانات المحاسبية القائمة صحيحة وكاملة ودقيقة. ولضمان أن تلك البيانات تفي بتلك المعايير يتعين بناء ضوابط رقابة داخلية في النظام المحاسبي. تلك الضوابط الرقابية الداخلية المشار إليها بضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية يتم تصميمها على وجه التحديد للتأكد من أن العمليات المالية التي تنشأ تلك البيانات المحاسبية قد:-

(i) قد تم تسجيلها على نحو صحيح. بمعنى أن كافة التفاصيل الملائمة للعمليات المالية قد تم تسجيلها في وقت حدوث تلك العمليات.

(ii) قد تم الترخيص بها على نحو ملائم. بمعنى أن كافة العمليات المالية قد

تم الترخيص بها عن طريق أحد الأشخاص الذين لديهم السلطة المختصة.

(iii) أنها تعتبر شرعية. بمعنى أن العمليات المالية المسجلة في النظام المحاسبي تمثل تبادل حقيقي مع أطراف محل ثقة.

(iv) أنها تعتبر كاملة. بمعنى أن العمليات المالية الحقيقية تمثل مدخلات في النظام المحاسبي ولم يتم استبعاد أي منها.

(v) قد تم تقيمها على نحو صحيح. بمعنى أن العمليات المالية قد تم تسجيلها عند القيمة الصحيحة لتبادلها.

(vi) قد تم تبوبيها على نحو ملائم. بمعنى أن العمليات المالية قد تم تسجيلها في الحسابات الصحيحة.

(vii) قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.

أن النظم المحاسبية لكافة المنشآت أصبحت الآن تستخدم الحاسبات الآلية بشكل كبير فإن تلك الضوابط الرقابية الداخلية في الحقيقة تمثل ضوابط رقابية على التطبيقات. فإذا تم الوفاء بأهداف تلك الضوابط الرقابية المحاسبية الداخلية سيكون من المحتمل أن تكون المعلومات المعروضة في القوائم المالية قابلة للاعتماد عليها. وإذا ما كانت الخصائص السبعة التي يتسم بها نظام الرقابة الداخلية الجيد (كما تم تلخصيها في القسم رقم ٩,٣,٢) موجودة من ثم فمن المحتمل أن يتم الوفاء بأهداف الرقابة المحاسبية الداخلية.

وبالإضافة إلي ضوابط الرقابة الداخلية المصممة للتأكد من أن كافة العمليات قد تم تسجيلها على نحو ملائم (بمعنى أن كافة بيانات المدخلات للنظام المحاسبي تتسم بأنها شرعية وكاملة ودقيقة) فإن ضوابط الرقابة الداخلية تعتبر مطلوبة للتأكد من أن العمليات المالية(أو بيانات المدخلات) قد تم تشغيلها على نحو صحيح. وبالتبعية يتطلب أن يتم وضع ضوابط رقابة داخلية على التطبيقات لضمان الأتي على سبيل المثال:-

- أنه قد تم رفض البيانات غير الشرعية وغير الصحيحة.

- أنه قد تم تحديد أخطاء التشغيل وتصميمها في توقيت مناسب.

- أنه قد تم الاحتفاظ بملفات البيانات وحمايتها على نحو ملائم.

- أنه قد تم عمل تقارير الاستثناء في الحال وعلى نحو ملائم.

- أنه قد تم استخدام أخر نسخ من البرامج والبيانات فقط لأغراض التشغيل.

٩.٣ معنى وأهمية نظام الرقابة الداخلية وضوابط ومكونات الرقابة الداخلية

The Meaning and Importance of an Internal Control System and Components and Internal Controls

- ٩.٣.١ معنى وأهداف نظام الرقابة الداخلية

The Meaning Objectives of an Internal

عندما تكون المنشأة صغيرة فإن ملاكها ومديريها يمكن أن يؤدون شخصياً كافة وظائفها أو الإشراف عليها مباشرة. ومع ذلك فبينما تنمو المنشأة بشكل أكبر يصبح من الضروري أن يتم تفويض المسئوليات الوظيفية على العاملين. ومنى حدث ذلك فإن الأمر يتطلب إدخال آلية تمكن من اختبار أداء العاملين للتأكد من أنهم يقومون باستيفاء مسئولياتهم حسب المستهدف منهم. وقد شرح **Anderson** ذلك على النحو التالي:-

«أن معظم الأفراد يرتكبون مغالطات غير متعمدة بحكم الطبيعة البشرية، وقد تكون تلك الأخطاء **Mistakes** بمثابة أخطاء غير متعمدة **Errors** في النتائج النهائية لعملهم فضلاً عن عدم الكفاءة في إنجاز تلك النتائج النهائية أو كلاهما معاً. وأحياناً ما يرتكب بعض العاملين تلك الأخطاء بشكل متعمد مما يعد تزويراً بشكل متعمد ومدروس. ولا شك فإن أي تنظيم يرغب في أداء أعماله بطريقة منظمة وذات كفاءة وبهدف إنتاج معلومات محاسبية مالية يمكن الاعتماد عليها فإنه لأجل المصلحة الشخصية لها أو لمصلحة الآخرين من أشخاص الطرف

الثالث يتطلب الأمر وجود بعض ضوابط الرقابة الداخلية لتدنيه أثار تلك الإخفاقات البشرية الكبيرة. وعندما يتم تنفيذ مثل تلك الضوابط الرقابية الداخلية داخل نظم المنظمة فإنها يتم إقرارها على أنها بمثابة ضوابط رقابية داخلية».

ومن الأهمية القول بأن **Anderson** قد أشار إلي ضوابط الرقابة الداخلية على أنها بمثابة الضوابط **Controls** التي يتم تنفيذها داخل نظم التنظيم بدلاً من أن تكون داخل نظامها المحاسبي. وهذا يقرر ويسلم بالحقيقة الخاصة بأن ضوابط الرقابة الداخلية تعتبر بمثابة آليات مصممة للرقابة على كافة وظائف المنشأة وليس مجرد على الوظيفة المحاسبية فقط. إن التطبيق الواسع لذلك المصطلح قد تم عكسه في تعريف الرقابة الداخلية المقترح عن طريق لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواي. **The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO,1992)** على النحو التالي:-

«إن الرقابة الداخلية يتم تعريفها على نطاق واسع على أنها عملية يتم تفعيلها عن طريق مجلس إدارة الشركة ومديريها وموظفيها الآخرين – وهي مصممة بهدف توفير تأكد معقول مرتبط بتحقيق الأهداف الموجودة التي يتم تصنيفها على النحو التالي:-

- فعالية وكفاءة العمليات والتشغيل.
- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.
- الالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق.

«Internal Control is broadly defined as a Process effected by an entity's board of directors, management and Other Personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of Objectives in the following Categories:

- Effectiveness and Efficiency of Operations.

- Reliability of financial reporting .

- Compliance with applicable laws and regulations.

من ذلك يتضح أن السبب في وضع نظام للرقابة الداخلية يرجع إلى مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها حيث يحتوي النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لتزويد الإدارة بتأكد مناسب على أن تلك الأهداف التي تعتبر أساسية للشركة سوف يتم تحقيقها، وتشير تلك السياسات والإجراءات إلى عناصر الرقابة التي تشكل معًا الرقابة الداخلية للشركة.

ويتناول الهدف الأول أهداف الأعمال الرئيسية للمنشأة متضمناً أهداف الأداء والربحية وحماية الموارد. فحتى يتم وضع عناصر الرقابة بالمنشأة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد بما في ذلك الأفراد حتى يتم تحقيق أهداف المنظمة. ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليًا حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية. وعلى سبيل المثال يتم تحديد أسعار المنتجات بناء على معلومات تتعلق بتكلفة هذه المنتجات.

ويتعلق جانب أخر هام بالفعالية والكفاءة بحماية الأصول والسجلات حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الشركة أو أن يتم إساءة استخدامها أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها. ونفس الشيء ينطبق على أصول أخرى مثل المدينين والمستندات الهامة (العقود الحكومية السرية) والدفاتر (دفاتر الأستاذ واليومية) وقد زادت أهمية حماية الأصول والسجلات منذ استخدام النظم الالكترونية حيث يتم تخزين كميات كبيرة من المعلومات على وسائط مثل الأشرطة المغناطيسية والتي يمكن تدميرها إذا لم توجد وسائل حمائية لها. ويؤثر حماية الدفاتر المحاسبية على إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.

أما الهدف الثاني فهو يرتبط بإعداد قوائم مالية منشورة يمكن الاعتماد عليها

متضمناً القوائم المالية المرحلية (الدورية) أو المختصرة، بالإضافة إلي بيانات مالية مختارة مشتقة من بعض القوائم على سبيل المثال نشرات الأرباح التي يتم التقرير عنها للجمهور. بعبارة أخرى فحيث تقع مسئولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرين والدائنين والمراجعين والمستخدمين الآخرين على عاتق الإدارة بالتبعية تقع على الإدارة مسئولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات التقرير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أما الهدف الثالث فهو يتعامل مع الالتزام بتلك القوانين واللوائح التي تخضع للمنشأة. فلا شك أنه يوجد العديد من القوانين واللوائح والقواعد التنظيمية التي يجب على المنظمات أن تذعن لها ويرتبط بعضها فقط بالجوانب المحاسبية. وتشمل الأمثلة على ذلك قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية وترتبط بعض القوانين الأخرى مباشرة بالجوانب المحاسبية. وتشمل الأمثلة على ذلك القواعد التنظيمية لضرائب الدخل وغش الإدارة أو العاملين.

ويعد قانون الممارسات الأجنبية الخاص بالفساد أحد أهم القوانين الذي يؤثر في كل الشركات التي تعمل في إطار القانون الأمريكي لتداول الأسهم لعام ١٩٣٤. وقد صدر ذلك القانون عام ١٩٧٧. ويتطلب هذا القانون أن تحتفظ الشركة بنظم ملائمة لإمساك الدفاتر. ولم يتم تعريف محتويات هذا النظام في القانون الذي قد قام بتعديل قانون الأسهم، ولكن تم الإشارة إلى أنه يجب توافر نظام كاف يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية خارجية يمكن الاعتماد عليها وبما يؤدي إلى منع تحريف الدفاتر لدفع الرشاوي إلى الغير.

ونظرًا لأن قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة يتطلب أن يتوافر في الشركات العامة نظامًا فعالاً للمحاسبة يجب على الشركات العامة أن تقيم ما إذا كانت سجلاتها تتفق مع المتطلبات القانونية حتى لو كان قيام المراجع بكشف

التحريفات يعد أمرًا أقل تكلفة بالنسبة لها.

أن ضوابط الرقابة الداخلية قد اكتسبت ظهوراً في المملكة المتحدة نتيجة لمتطلبات القانون الموحد **the Combined Code** (لجنة عن حوكمة الشركات **Corporate Governance** في عام ١٩٩٨) وقد تم تبنيها عن طريق هيئة التسجيل بالمملكة المتحدة. وفيما يتعلق بالرقابة الداخلية فقد نص القانون على ما يلي:-

(١) يجب أن يحافظ مجلس الإدارة بنظام رقابة داخلية سليم لحماية استثمارات المساهمين وأصول الشركة (المبدأ **D.2**).

(٢) يجب على المديرين (مجلس الإدارة) القيام بأداء فحص على الأقل مرة سنوياً- بهدف فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية للمجموعة (بمعنى الشركة الأم وشركاتها التابعة)، كما يجب عليهم التقرير إلي المساهمين بأنهم قد قاموا بأداء ذلك الفحص. ويجب أن يغطي ذلك الفحص كافة ضوابط الرقابة الداخلية بما فيها الضوابط المالية والضوابط التشغيلية بالإضافة إلي ضوابط الالتزام فضلاً عن إدارة المخاطر (المتطلب **D.2.1**).

وفي ظل قواعد هيئة التسجيل في المملكة المتحدة فإن الشركات المسجلة في بورصة لندن مطلوب منها أن تضمن في تقريرها السنوي قائمة حوكمة تحدد كيف قامت بتطبيق مبادئ القانون **Code's Principles** (متضمناً المبدأ رقم **D.2** الموضح بعالية) مع تحديد ما إذا كانت قد التزمت أولاً بتلك المبادئ خلال كافة الفترة المحاسبية، وإذا لم تكن قد التزمت بذلك يتعين أن تذكر تلك النواحي المرتبطة بعدم الالتزام والأسباب المتعلقة بذلك. بالإضافة إلي ذلك فإن المراجعين مطلوب منهم أن يقوموا بفحص قائمة حوكمة الشركة طالما أنها ترتبط بمتطلبات القانون الموحد السبعة بما فيها المتطلب رقم **D.2.1** الموضح بعالية.

بصفة عامة يتم تزويد الشركات بالإرشاد الخاص بتطبيق مبدأ القانون الموحد رقم **D.2** والمتطلب رقم **D.2.1** عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين

بـإنجلترا وويلـز المتضـمن فـي الرقابـة الداخليـة : المرشـد للمـديرين فـي الـدليل الموحد الصادر(Turubull Report,1999)، ومثـل تقريـر **COSO** عـام ١٩٩٢ فـإن تقريـر **Turubull** قد عـرف الرقابـة الداخليـة بطريقـة واسـعة تمامـاً (الفقـرة رقم٢٠) على النحو التالي:-

«يتضـمن نظـام الرقابـة الداخليـة السياسـات والعمليـات والمهـام والسـلوكيات والجوانب الأخرى من الشركة التي يتم الربط بينها معاً من أجل:-

An Internal Control system encompasses the policies, processes, tasks, behaviors and Other aspects of a company that taken together:

١- تسـهيل أداء عملياتهـا بكفـاءة وفعاليـة عـن طريـق تمكينهـا مـن الاسـتجابة علـى نحـو ملائـم إلـى أعمالهـا الجوهريـة وإلـى مخاطرهـا الماليـة والتشـغيلية ومخاطر الالتزام والمخاطر الأخرى من أجل تحقيق أهداف الشركة.

٢- المساعدة على التأكد من جودة التقرير الداخلي والخارجي.

٣- المساعدة على الالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق.

ومع ذلك فعلـى خـلاف **COSO** ربـط تقريـر **Turubull** صـراحة بـين الرقابـة الداخلية مع إدارة المخاطر. وقد تم عكس ذلك على سبيل المثال عند شـرحه لأهميـة نظام الرقابة الداخلية للشركة وضوابط رقابتها المالية على النحو التالي:-

«أن نظـام الرقابـة الداخليـة للشـركة لـه دور رئيسـي فـي إدارة المخـاطر التـي تعتبر ذات أهمية للوفاء بأنشطة أعمـال الشـركة. حيـث يسـاهم النظـام السـليم للرقابـة الداخلية في حماية استثمار المساهمين وأصول الشركة (الفقرة رقم ١٠)».

«إن ضوابط الرقابة الداخلية الفعالة بما فيها الحفاظ علـى سجلات محاسـبية ملائمة تعتبر أحد العناصر الهامة للرقابة الداخلية. حيث أنهـا تسـاعد علـى التأكـد من أن الشركة لم تتعرض بشكل غير ضـروري لمخـاطر ماليـة يمكـن تحاشـيها، وأن المعلومـات المحاسـبية المسـتخدمة داخـل المنشـأة أو للنشـر العـام ممكـن

الاعتماد عليها. كما أنها تساهم أيضاً في حماية الأصول بالإضافة إلى منع واكتشاف الغش». (الفقرة رقم ١٢).

- ٩.٣.٢ العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبيئة وإجراءات الرقابة

The Relationship between Internal Control and Control Environment and Procedures

عندما يتم الإشارة إلي الرقابة الداخلية فمن الأهمية بمكان أن يتم التمييز بين نظام الرقابة الداخلية المعرف بشكل واسع وبين بيئة الرقابة **Control Environment** وإجراءات الرقابة **Control Procedures** (أو ضوابط الرقابة الداخلية **Internal Controls**). وقد شرح إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ بعنوان نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتقييمات المخاطر ذلك على النحو التالي:-

«يتضمن نظام الرقابة الداخلية **An internal Control System** كل من بينه الرقابة **Control Environment** بالإضافة إلي إجراءات الرقابة **Control Procedures** . فهو يتضمن كافة السياسات والإجراءات (ضوابط الرقابة الداخلية) المتبناه عن طريق مديري وإدارة الشركة للمساعدة على تحقيق أهدافها الخاصة بالتأكد من .. سلوك أعمالها المنظم والكفء متضمناً الالتزام بالسياسات الداخلية وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والأخطاء، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد المعلومات المالية الممكن الاعتماد عليها في التوقيت المناسب". (الفقرة رقم ٨).

وتعني بيئة الرقابة **Control Environment** الاتجاه العام وإدراك وتصرفات المديرين والإدارة بخصوص ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلي أهميتها في المنشأة. توفر بيئة الرقابة خلفية عامة على ضوئها يتم تشغيل

ضوابط الرقابة الداخلية المختلفة الأخرى وتتضمن العوامل التي يتم عكسها في بيئة الرقابة الأتي:-

- فلسفة ونمط التشغيل الخاصة بالمديرين والإدارة.
- الهيكل التنظيمي وطريق تخصيص السلطة والمسئولية في المنشأة.
- طرق المديرين في فرص الرقابة متضمناً وظيفة المراجعة الداخلية، ووظائف مجلس الإدارة وسياسات وإجراءات الأفراد (الفقرة رقم ٩).

أما إجراءات الرقابة **Control Procedures** فهي تمثل السياسات والإجراءات بالإضافة إلي بيئة الرقابة التي يتم إقرارها لتحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة. وهي تتضمن الإجراءات الخاصة المصممة لمنع أو لاكتشاف وتصحيح الأخطاء. وتتضمن إجراءات الرقابة الخاصة ما يلي:-

- الموافقة على الرقابة على المستندات.
- ضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات الالكترونية بالإضافة إلي بيئة تكنولوجيا المعلومات.
- اختبار الدقة الحسابية للسجلات.
- الاحتفاظ بالإضافة إلي فحص حسابات المراقبة وموازين المراجعة.
- المطابقات.
- مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية.
- مقارنة البيانات الداخلية بمصادر معلومات خارجية.
- تقييد الوصول المادي المباشر على الأصول والسجلات (الفقرة رقم ١٠)[1].

وعادة ما يتم الإشارة إلي ضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات الالكترونية وبيئة تكنولوجيا المعلومات بشكل مستقل على النحو التالي (كما تم الإشارة إليه

---

[1] يتضمن معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ بعنوان تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية الفقرة رقم (٨) نفس الصياغات المتضمنة في إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ الفقرات (٨–١٠).

في إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ الفقرة رقم ١٠) على النحو التالي:-

(i) ضوابط الرقابة العامة **(ii)** ضوابط الرقابة على التطبيقات.

(i) ضوابط الرقابة العامة (بيئة الكمبيوتر)

General (Computer environment) Controls

يتم تصميم ضوابط الرقابة العامة للرقابة على كل من بيئة تكنولوجيا المعلومات وتطوير والحفاظ بنظم للكمبيوتر. وهي تتضمن:-

- تقييد الوصول إلي الكمبيوتر والبيانات والبرامج والملفات إلا على الأفراد المرخص لهم بذلك.

- التأكد من أن الواجبات قد تم تخصيصها بوضوح. وأن الواجبات غير المتوافقة قد تم الفصل بينها. على سبيل المثال تخصيص واجبات تحليل النظم والبرمجة واختبار البرنامج وتشغيل الكمبيوتر وتشغيل المكتبة على موظفين مختلفين.

- التأكد من أن هناك تسهيلات تخزينية واسترجاعية كافية لكل من برامج وأجهزة الحاسب الالكتروني.

- التأكد من أن تطوير أو شراء برامج جديدة بالإضافة إلي اختبار وتطبيق برامج جديدة وتغيرات البرنامج قد تم الترخيص بها على نحو ملائم وأنه قد تم تخطيطها على نحو كاف.

- التأكد من كافة تطبيقات الكمبيوتر والتعديلات المرتبطة بها قد تم توثيقها على نحو ملائم وبشكل كامل.

- التأكد من أن نظم الكمبيوتر يتم استخدمها فقط لأغراض مرخص بها وأن البرامج والبيانات المرخص بها فقط هي تلك التي تم استخدامها.

(ii) **ضوابط الرقابة على التطبيقات** Application Controls

تمثل ضوابط الرقابة على التطبيقات تلك الضوابط الرقابية الداخلية على مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات التطبيقات المحاسبية.

وعلى وجه التحديد فإنها تمثل ضوابط الرقابة الداخلية التي يتم تصميمها للتأكد من الأتي:-

- أن كافة مدخلات العمليات المالية للنظام قد تم الترخيص بها على نحو ملائم.
- أن بيانات المدخلات تعتبر كاملة.
- أن البيانات غير الصحيحة وغير الشرعية تم رفضها.
- أن العمليات المالية قد تم تشغيلها على نحو كامل وملائم وبدقة على وجه الخصوص، كما أنها تعتبر دقيقة من حيث قيمتها وتبويب حساباتها وفترة التقرير عنها.
- أن أخطاء التشغيل قد تم تحديدها وتصحيحها في توقيت مناسب.
- أن ملفات البيانات قد تم الاحتفاظ بها وحمايتها على نحو ملائم.
- أن المخرجات قد تم اختبارها في مواجهة بيانات المدخلات.
- أن المخرجات تم توفيرها على أفراد ملائمين مرخص لهم في توقيت مناسب.
- أن تقارير الاستثناء قد تم عملها على نحو ملائم وفي الحال.
- أنه قد تم استخدام أخر نسخة أصلية من البرامج لأغراض التشغيل فقط.

يصور الشكل رقم(٩,٤) العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية، وجدير بالذكر فإنه على الرغم من إمكانية التمييز بين بيئة الرقابة عن إجراءات الرقابة إلا أن كلا المكونين ضروريين لأي نظام رقابة داخلية فعال. فإذا ما كانت بيئة الرقابة ضعيفة أو معيبة، فمن المحتمل ألا يتم تطبيق إجراءات الرقابة على نحو

ملائم كما وأن نظام الرقابة الداخلية في مجموعها كوحدة واحدة لن يكون فعال في الوفاء بأهدافها (كما تم تلخيصها في تقرير **COSO** وتقرير **Turubull**). ونفس الأمر بالنسبة لضوابط الرقابة الداخلية العامة (بيئة الكمبيوتر) بالإضافة إلي ضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات. فإذا ما كانت ضوابط الرقابة العامة (بيئة الكمبيوتر) ضعيفة أو معيبة، فمن المحتمل ألا يتم تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات على نحو ملائم. إن مواطن الضعف في بيئة الرقابة أو ضوابط الرقابة العامة (بيئة الكمبيوتر) لا يمكن أن يتم تعويضها على نحو كاف عن طريق إجراءات الرقابة أو ضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات. وبنفس المنهجية فإن وجود بيئة رقابة قوية وضوابط الرقابة الداخلية العامة الكاملة بيئة الكمبيوتر) لا تعني في حد ذاتها أن إجراءات الرقابة وضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات تعتبر غير ضرورية. تحدد بيئة الرقابة وضوابط الرقابة الداخلية العامة (بيئة الكمبيوتر) الثقافة والسياق الذي داخله تعمل إجراءات الرقابة وضوابط الرقابة الداخلية على التطبيقات الأكثر استهدافاً على وجه التحديد، وبصفة عامة فإن كل مكون من نظم الرقابة الداخلية تكمل المكونات الأخرى.

الشكل البياني رقم (٩٠٤)

العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية

Internal Control System

السياسات والإجراءات المتبناه عن طريق المنشأة لمساعدتها على تحقيق أهدافها

إجراءات الرقابة

Control Procedures

السياسات والإجراءات المقررة لتحقيق أهداف خاصة بالمنشأة.

أمثلة

– الموافقة على الرقابة على المستندات.

– *تقييد الوصول المباشر للأصول والسجلات.*

– *ضوابط الرقابة الداخلية على بيئة وتطبيقات الكمبيوتر.*

بيئة الرقابة

Control Environment

الاتجاه العام وإدراك وأعمال مديري وإدارة الشركة بخصوص ضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها للمنشأة.

أمثلة

– فلسفة الإدارة ونمط التشغيل.

– *الهيكل التنظيمي وطرق تخصيص السلطة والمسئولية.*

ضوابط الرقابة على التطبيقات

Application Controls

ضوابط الرقابة الداخلية على مدخلات أو عمليات تشغيل ومخرجات التطبيقات المحاسبية.

أمثلة

* ضوابط رقابية داخلية للتأكد من أن:

– كافة مدخلات العمليات للنظام قد تم الترخيص بها على نحو ملائم.

– أن يتم أختبار المخرجات في مواجهة بيانات المدخلات.

– أن يتم تشغيل المعاملات على نحو ملائم وبدقة.

– إن ملفات البيانات قد تم الحفاظ عليها على نحو ملائم وتم حمايتها.

ضوابط الرقابة العامة (بيئة الكمبيوتر)

General (computer environment) Controls

ضوابط الرقابة المصممة للرقابة على بيئة تكنولوجيا المعلومات وتطوير والحفاظ على نظم الكمبيوتر.

أمثلة

– تقييد الوصول إلي الكمبيوتر وبرامج وملفات البيانات لأفراد مرخص لهم.

– التأكد من أن هناك تسهيلات تخزينية واسترجاعية لكل من أجهزة وبرامج الكمبيوتر.

– التأكد من أن كافة تطبيقات الكمبيوتر قد تم توثيقها بالكامل.

وعندما تكون لدى المنشآت مراجعين داخليين فإن هؤلاء المراجعون مسئولون بوجه عام عن تطبيق ومتابعة والحفاظ على كافة جوانب نظام الرقابة الداخلية. ويحتاج المراجعون الخارجيون أن يكون على تآلف مع نظم الرقابة الداخلية كما أنها يحتاجون إلى تقييم جودة بيئة الرقابة. إلا أنهم يهتمون بصفة رئيسية بضوابط الرقابة الداخلية التي ترتبط بالوظيفة المحاسبية، وعلى وجه التحديد تلك المرتبطة بحماية أصول المنشأة وسجلاتها المحاسبية بالإضافة إلي تقديم معلومات مالية ممكن الاعتماد عليها. إن المراجعين الخارجيين أقل اهتماما بضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالتشغيل أو الالتزام.

ومع ذلك بالنسبة لعملاء المراجعة من الشركات المسجلة فهم يحتاجون أيضاً إلي أن يكون لديهم معرفة على نحو كاف بتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للشركة حتى يكونوا قادرين على نحو معرفي على فحص تقرير إدارة المنشأة ومديريها المرتبط بفحص فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة (بمعنى فحص التزام المديرين بمتطلب القانون الموحد رقم **D.2.1**) والذي تتطلبه قواعد تسجيل هيئة التسجيل في المملكة المتحدة.

- ٩،٣،٣ مكونات نظام الرقابة الداخلية

The Components of Internal Control System

تشمل الرقابة الداخلية خمسة عناصر من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة يطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية هي: (١) بيئة الرقابة: (٢) تقدير المخاطر (٣) أنشطة الرقابة (٤) المعلومات والتوصيل، (٥) المراقبة والمتابعة. ويلخص الشكل (٩,٥) هذه المكونات حسب علاقتها بأهداف الرقابة الداخلية.

كما يوضح الشكل رقم (٩,٦) أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات

الأخرى. وبدون وجود بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. وجدير بالذكر تحتوي تلك الفئات على العديد من صور الرقابة يهتم المراجع أساسا بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو اكتشاف التحريفات الجوهرة في القوائم المالية.

ويمكن توضيح تلك المكونات بإيجاز وفقًا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ على النحو التالي:-

بيئة الرقابة The Control Environment

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة في اتجاه إدارتها فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعة. ومن جانب آخر إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا، وأن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يم تحقيقها.

شكل رقم [illegible]

مكونات الرقابة الداخلية وعلاقتها بأهداف الرقابة الداخلية

الإهـــداف

العمليات

التقرير المالي

الالتزام

المتابعة

المعلومات والاتصال

أنشطة الرقابة

تقييم المخاطر

بيئة الرقابة

المكونات

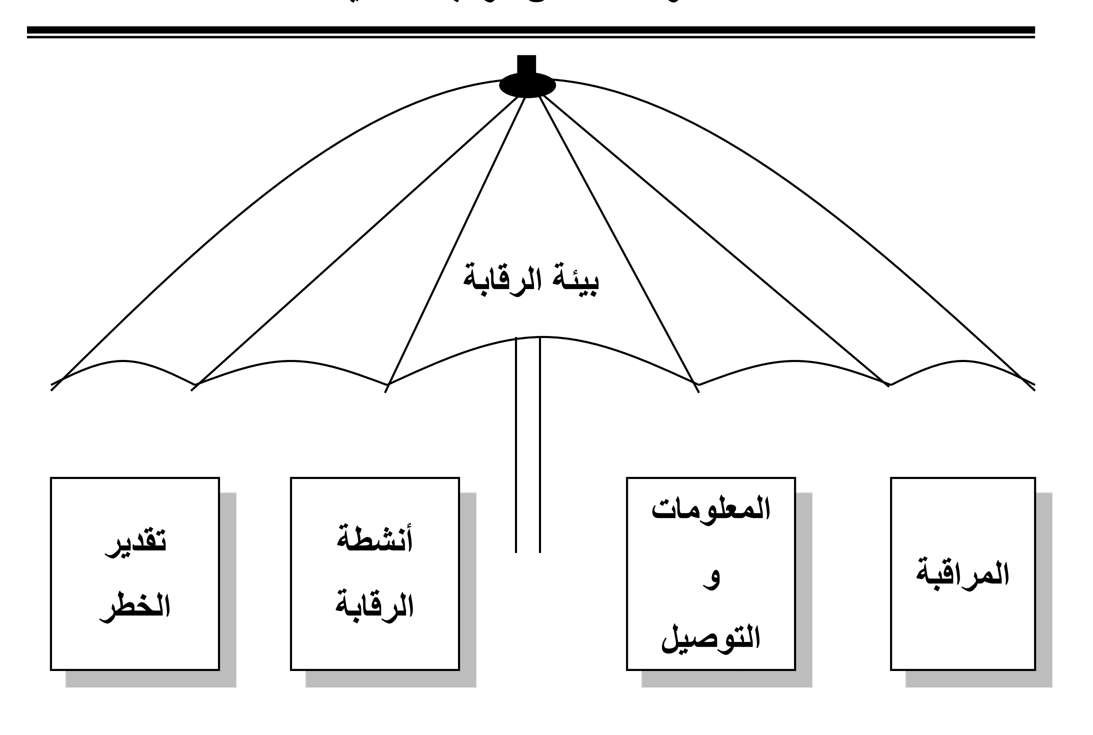
الوظائف

الوحدات

المنشأة

شكل رقم (٩,٦)

المكونات الخمس للرقابة الداخلية



وتشـــمل بيئـــة الرقابـــة **Control Environment** التصـــرفات والسياســـات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة سيتم تقديم شرح للمكونات الفرعية التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار:

١- الاستقامة والقيم الأخلاقية

تعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجًا للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والإلزام بها في الممارسة. وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة غير قانونية أو غير أخلاقية. وتشمل أيضًا توصيل معايير القيم الأخلاقية. والسلوكية الخاصة بالوحدة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعة وميثاق للسلوك وأمثلة.

٢- الالتزام بالصلاحية

تتمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة الضرورية لتنفيذ الأفراد بمهام المكلفين بها، ويشمل الالتزام بالصلاحية الاعتبارات التي تحددها الإدارة لمستويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرها.

٣- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويجب على كافة الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال أن يتم تشكل لجنة للمراجعة تتكون أساسًا من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يحتفظون بمواقع إدارية أو يقومون بأعمال تنفيذية ويوجد بالعديد من الشركات الأخرى لجان للمراجعة. وتعد لجنة المراجعة مسئولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة كما يجب أن تتصل باستمرار بكل من المراجعين الداخلين والخارجين ويسمح ذلك لكل

من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بحث الأمور التي قد ترتبط بأشياء هامة مثل أمانة أو تصرفات الإدارة.

ويوجد بالعديد من الشركات خصوصًا الكبرى منها إدارة للمراجعة الداخلية تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور بالشركة. وحتى تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة فعالة فمن الضروري أن يستقل العاملين في المراجعة الداخلية عن إدارات التشغيل والإدارة المحاسبية وأن ترفع إدارة المراجعة الداخلية التقارير إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة المشكلة بواسطة مجلس الإدارة.

وبالإضافة إلى دورها في متابعة الرقابة الداخلية للوحدة يمكن أن يؤدي فريق المراجعة الداخلية إلى المساهمة في تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية عن طريق تقديم مساعدة مباشرة إلى المراجع الخارجي. وقد حددت النشرة رقم ٦٥ من معايير المراجعة الأمريكية الطريق الذي يمكن من خلاله أن يؤثر المراجعون الداخليون في عملية جمع الأدلة التي يقوم بها المراجعون الخارجيون. فإذا حصل المراجع على معلومات لأدلة تدعم صلاحية وأمانة وموضوعية المراجعين الداخلين يمكن أن يعتمد المراجع الداخلي على عمل المراجع الداخلي في كثير من الأمور.

٤- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل

توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة وعلى سبيل المثال، هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة أم هل تكره الإدارة المخاطرة؟. هل تم وضع خطط الأرباح وبيانات الموازنة على أنها أفضل ما يمكن من خطط أم على أنها الأهداف الأكثر احتمالا. كيف يمكن وصف الإدارة «هل هي إدارة بيروقراطية ومترهلة»، أم «هل هي إدارة هزيلة وضعيفة» يهيمن عليها فرد واحد أو أفراد قليلون أو أنها «إدارة جيدة». أن فهم

هذه الجوانب وما يماثلها من فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يمكن المراجع من إدراك اتجاه الإدارة نحو الرقابة.

٥- الهيكل التنظيمي

يعرف الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسئولية الموجودة بها ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي لدى العميل يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

٦- تعيين السلطة والمسئولية

بالإضافة إلى الجوانب غير الرسمية للاتصال التي سبق ذكرها تعد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسئولية والأمور المشابهة المرتبطة بالرقابة جوانب هامة أيضًا. وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها الخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به.

٧- سياسات وممارسات الموارد البشرية

يتمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية في الأفراد. فإذا كان العاملين أكفاء وموثوق فيهم يمكن أن لا توجد عناصر الرقابة الأخرى. ومع ذلك يمكن أن ينتج قوائم مالية يعتمد عليها حيث يستطيع الإفراد تدعيمهم وحتى إذا كان هناك عددا من العناصر الأخرى للرقابة يمكن لعاملين غير أمناء أو غير أكفاء أن يخفضوا من جودة النظام إلى مستوى ضعيف جدًا. وحتى إذا كان هناك أفراد أكفاء وموثوق فيهم يوجد لدى الأفراد بالتأكيد بعض أوجه القصور الفطرية حيث يمكن أن يصابوا بالملل أو عدم الرضاء أو أن يواجهوا مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم.

ونظرًا لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعالة يعد كل من طرق تعيين الأفراد، وتقييمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنح المكافآت إليهم جانبًا

هامًا في هيكل الرقابة الداخلية.

تقدير المخاطر Risk Assessment

يمثل تقدير مخاطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للمخاطر الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وعلى سبيل المثال إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن تكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على مخاطر الزيادة في المخزون.

ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر ولكنه يرتبط بشكل وثيق مع تقدير المراجع للمخاطر. حيث تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات بينما يقوم المراجعون بتقييم المخاطر لتحديد حجم الأدلة الضروري في المراجعة. فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للمخاطر واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعريف على أو الاستجابة للمخاطر الهامة.

أنشطة الرقابة Control Activities

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر عند تحقيق أهداف الوحدة. ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:

- الفصل الملائم بين الواجبات.
- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.
- المستندات والسجلات الملائمة.
- الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر.

- الضبط المستقل للأداء.

المعلومات والتوصيل (الإعلام) Information and Communication

يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في:

تعريف وتجميع وتبويب وتحليل والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسئولية عن الأصول المرتبطة بها. ويوجد لنظام المعلومات والتوصيل المحاسبي عددا من المكونات الفرعية تتشكل أساسًا من مجموعات العمليات المالية مثل المبيعات ومردودات المبيعات والمتحصلات والحيازة وغيرها.

ويجب أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية وعلى سبيل المثال يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي للمبيعات بما يؤدي إلى التحقق من أن كافة البضائع المشحونة بواسطة الشركة قد تم تسجيلها على نحو صحيح كمبيعات (هدفي الاكتمال والدقة)، وأن ذلك قد تم إدراجه في القوائم المالية بالفترة المناسبة (هدف التوقيت). ويجب أن لا يتم بالنظام تسجيل مزدوج للمبيعات أو أن يتم تسجيل المبيعات التي لم يتم شحنها (هدف الوجود).

أما في الشركات الصغيرة التي يوجد فيها نشاط كبير للملاك يمكن أن يوفر نظام بسيط للمحاسبة الالكترونية يتم تنفيذه أساسًا بواسطة محاسب أمين وكفء فقط نظامًا محاسبيًا للمعلومات على نحو ملائم. أما الشركات الكبرى فيتطلب الأمر توافر نظامًا أكثر تعقيدًا يجب أن يتم فيه تعريف المسئولية على نحو دقيق ووضع إجراءات مكتوبة.

المراقبة والمتابعة Monitoring

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفتري لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل

إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل دراسة الرقابة الداخلية الحالية تقارير المراجع الداخلي والتقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة وتقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية والتغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

- ٩،٣،٤ أهمية ضوابط الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي

The Significance of Internal Controls to the External Auditor

إن المراجعين الخارجيين غير مسئولين عن وضع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بمعنى أن تلك المسئولية تقع على إدارة المنشأة. وبغض النظر عن مدى جودة نظام الرقابة الداخلية فعادة ما يكون لها أثر جوهري على عملية المراجعة.

فإذا ما تم تصميم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد (إذا ما تضمنت الخصائص السبعة لنظام الرقابة الداخلية الجيد) وإذا ما تم تشغيله بفعالية للوفاء بتلك الأهداف السبعة للرقابة المحاسبية الداخلية المحددة فإن المراجع نتيجة لذلك سوف يكتسب مستوى مرتفع من التأكد بأن أي أخطاء مادية أو أي مخالفات يمكن أن تكون موجودة في البيانات المحاسبية سوف يتم إلغائها كلما تخللت البيانات النظام المحاسبي. لذلك فإن المراجع سوف يشعر بثقة كبيرة بأن القوائم المالية تخلو من التحريف المادي. وفي ظل التعبير عن مخاطر المراجعة عندما يكون لدى المنشأة نظام رقابة داخلية مصمم بشكل جيد ويتم تشغيله بفعالية فإن مخاطر حدوث أخطاء مادية في البيانات المحاسبية التي لم يتم إلغائها (بمعنى أن مخاطر الرقابة الداخلية تعتبر منخفضة) سوف ستكون منخفضة. ومع ذلك فكما سبق القول بسبب وجود قيود كامنة في كافة نظم الرقابة الداخلية فإن تلك المخاطر لا يمكن أبداً أن يتم تخفيضها إلي الصفر. وكما تم شرحه في الفصل الثامن عندما تكون المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة الداخلية منخفضة يكون

هناك احتمال قليل بوجود خطأ مادي في القوائم المالية (السابق مراجعتها). ونتيجة لذلك لا يتطلب الأمر أن تكون إجراءات التحقق الأساسية مكثفة.

ومع ذلك إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية مصمم بشكل غير جيد و/ أو أنه يتسم بعدم الفعالية في الوفاء بأهداف الرقابة المحاسبية الداخلية فإن المراجع سوف يكتسب تأكد قليل بأن القوائم المالية تخلو من الخطأ المادي (بمعنى أن مخاطر الرقابة الداخلية سوف يتم تقييمها على أنها مرتفعة). وكنتيجة لذلك فقبل أن يصدر المراجع تقرير مراجعة نظيف فإنه سيحتاج أن يقوم بأداء اختبارات تحقق أساسية مكثفة من أجل الحصول على تأكد كاف بأن القوائم المالية تخلو في الحقيقة من التحريف المادي (ينظر الفصل الثامن).

٩.٤ الخصائص الجيدة لنظم الرقابة الداخلية والقيود الكامنة لها

Good Characteristics and Inherent Limitation of Internal Control Systems

- ٩.٤.١ خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية

Characteristics of a Good System of Internal Control

إذا كان لدى بيئة رقابة المنشأة خصائص معينة وكان هناك إجراءات رقابة موجودة من ثم فمن المحتمل أن سيتم حماية أصول المنشأة على نحو كاف كما سيكون هناك إمكانية للاعتماد على بياناتها المحاسبية وبالتبعية قوائمها المالية معبراً عن ذلك بأن مخاطر المراجعة ومخاطر الرقابة ستعتبر منخفضة عمومًا تتمثل خصائص الرقابة الداخلية في الأتي:-

(١)وجود عاملين يتسمون بالكفاية والقابلية للاعتماد والنزاهة.

(٢)وجود مجالات سلطة ومسئولية محددة بوضوح.

(٣)وجود إجراءات ترخيص ملائمة للعمليات والأنشطة.

(٤)وجود توثيق مستندي وسجلات كافية.

(٥) الفصل الكاف بين الواجبات غير المتوافقة.

(٦) اختبارات مستقلة على الأداء.

(٧) حماية مادية للأصول والسجلات.

(١) وجود عاملين يتسمون بالكفاية والقابلية للاعتماد والنزاهة.

Competent, Reliable Personnel Who Possess Integrity

إن أكثر العوامل أهمية لحماية أصول وسجلات المنشأة والتأكد من إمكانية الاعتماد على البيانات المالية تتمثل في جودة الأفراد العاملين بالمنشأة. فإذا كان مديري ومسئولي والعاملين الآخرين بالمنشأة يتسمون بالكفاية الفنية فإنهم يكونوا قادرين على الوفاء بمسئولياتهم بكفاءة وفعالية. وإذا ما كان يتسمون بالقابلية للاعتماد والنزاهة فإنهم سوف سيقومون بالوفاء بمسئولياتهم بحرص وعناية وأمانة. وفي الحقيقة فإذا تم الوفاء بخاصية الرقابة هذه فمن المحتمل أن ستظل أصول المنشأة في أمان كما أن بياناتها المالية ستخلوا من الأخطاء المادية حتى إذا كانت العناصر الأخرى مفقودة أو ضعيفة.

(٢) وجود مجالات سلطة ومسئولية محددة بوضوح.

Clearly Defined Areas of Authority and Responsibility

بغض النظر عن مدى كفاية أو قابلية الاعتماد على العاملين بالمنشأة فمن أجل التأكد من أن كافة المهام تم أدائها بطريقة تتسم بالكفاءة والتوقيت الزمني الملائم فمن المهم أن يتم تحديد سلطة ومسئولية كل عامل بوضوح. وهذا لا يضمن فقط أن العاملين يعرفون بالواجبات بالمتوقع منهم وإنما أيضاً يسهل من تحديد المسئولية في الحالات التي لا يتم خلالها أدائها على نحو ملائم. إن ذلك التحديد للمسئولية يحفز العاملين على العمل بعناية، كما يمكن الإدارة أيضاً من التأكيد على أن يكون التصرف التصحيحي أمراً مطلوباً.

(٣) إجراءات الترخيص الملائمة سواء للعمليات أو الأنشطة

Roper Authorization Procedures of Transactions and Activities

من أجل تأمين الأصول المادية وحماية سلامة سجلات المنشأة، يتعين أن يكون لديها إجراءات ترخيص ملائمة لكل عملية مالية ويمكن أن يكون الترخيص عامًا أو محددًا حيث يعني الترخيص العامة أن تضع الإدارة السياسات التي يجب أن يم إتباعها داخل الشركة حيث يتم إصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذه التراخيص العامة عن طريق الموافقة على العمليات التي تتم ضمن حدود السياسة الموضوعة (حدود الائتمان للعملاء على سبيل المثال) أم التراخيص المحددة بالعمليات المالية الفردية تشير إلى أن الترخيص يتم وفقًا لكل حالة (مثال ذلك الترخيص بالعملية المالية للبيع عن طريق مدير المبيعات في أحد الشركات التي تتاجر في السيارات المستعملة). ويوجد فرق بين الترخيص والموافقة فالترخيص يعبر عن قرار سياسي يتعلق بفئة عامة من العمليات المالية أو بعمليات مالية محددة أما الموافقة فتتعلق بتنفيذ القرارات العامة بالتراخيص التي أصدرتها الإدارة. على سبيل المثال يجب أن يتم وضع الإجراءات الكفيلة بالتأكد من أن كافة المعاملات قد تم إدخالها والموافقة عليها عن طريق أحد الأشخاص الذي لديه سلطة وترخيص ملائم. على سبيل المثال يمكن للمنشأة أن تضع إجراءات خاصة بالموافقة على المبيعات الآجلة بحيث يتم ضمان:-

- أن يتم الترخيص بكافة المبيعات الآجلة كتابة عن طريق مدير الائتمان قبل أن يتم بيع البضائع.
- أن يكون لمدير الائتمان الخيار في التوسع في منح ائتمان للعملاء الفرديين حتى حد أقصى معين وليكن ٥٠٠٠ جنية على سبيل المثال.
- إذا ما تم زيادة الائتمان عن الحد الأقصى المقرر (٥٠٠٠ جنية) يتعين أن

يتم الحصول على ترخيص كتابي على عن ذلك من العضو المنتدب.

وبالمثل فقد يتم منح مدير المشتريات السلطة لشراء مخزون أو مواد ومهمات حتى مبلغ محدد أو قد يتم الترخيص لمدير الفرع بشراء معدات رأسمالية بمبالغ حتى قيمة محددة. فإذا كان مدير المشتريات أو الفرع يرغب في زيادة الحد المرخص به فإنهما يجب عليهما الحصول على موافقة لتنفيذ ذلك من سلطة أعلى على سبيل المثال العضو المنتدب أو المدير التنفيذي (اعتمادا على الإجراءات المقررة عن طريق المنشأة). ويتعين أن يتم أيضاً وضع إجراءات لضمان أن شراء أو تطوير كافة البرامج الالكترونية الجديدة واختبار وتنفيذ ذلك قد تم الترخيص به على نحو ملائم. ويتم تطبيق نفس الأمر على كافة التغيرات في البرنامج.

(٤) وجود توثيق مستندي وسجلات كافية

Adequate Documentation and Records

إذا ما رغبت المنشأة في التأكد من أن بياناتها المالية قابلة للاعتماد أو في حماية أصولها فمن الضروري أن تحتفظ بمستندات وسجلات كافية تعبر المستندات والسجلات عن أشياء مادية يتم من خلالها تسجيل وتلخيص العمليات المالية وتشمل عناصر متعددة مثل فواتير البيع، طلبات الشراء الدفاتر المساعدة يومية المبيعات وبطاقات الوقت للعاملين وفي ظل النظم المحاسبية الالكترونية يتم الاحتفاظ بالعديد من هذه المستندات والدفاتر على صورة ملفات بالحاسب الالكتروني حتى يتم طبعها لأغراض محددة وتعد كل من المستندات التي يناء عليها إجراء التسجيل الأصلي والدفاتر التي تيم فيها تسجيل العمليات المالية من الأشياء الهامة ولكن عادة ما تكون المستندات غير الملائمة أكثر أسباب المشاكل الكبرى في مجال الرقابة.

وتقوم المستندات بوظيفة نقل المعلومات داخل منظمة العميل وبين المنظمات المختلفة ويجب أن تكون المستندات ملائمة حتى توفر تأكيدًا مناسبًا

عن وجود الرقابة الملائمة على الأصول وعلى أن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح وعلى سبيل المثال إذا قامت إدارة الاستلام بملء تقرير استلام عند الحصول على المواد يمكن لإدارة الدائنين أن تتحقق من الكمية والتوصيف في فاتورة الشركاء من خلال المقارنة مع تقرير الاستلام.

ويتضمن ذلك التأكد من الأتي:-

(i) **الترقيم المسبق المتتابع للمستندات**

١- يجب أن تكون مستندات المنشأة مرقمة بشكل مسلسل (على سبيل المثال أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير المبيعات واذون القبض واذون الصرف سواء إذا ما كانت في شكل ورقي أو في نمط الكتروني) كما يجب أن يتم تصميمها بحيث يتم استيفائها بسهولة وبشكل كامل في وقت حدوث العملية.

(ii) **تدعيم كل عملية مالية بمستندات أصلية (سواء ورقية أو في شكل الكتروني).**

يجب تدعيم كافة القيود المحاسبية بمستندات أصلية (للعمليات) أو بمذكرات ناتجة عن طريق محاسب المنشأة بخلاف العمليات المالية على سبيل المثال تسويات نهاية الفترة وشطب الديون المعدومة.

(iii) **إعداد وتصميم المستندات في ضوء مواصفات محددة**

على سبيل المثال يتعين إعداد وتنظيم الوثائق والمستندات مراعاة ما يلي:-

- الإعداد في وقت حدوث العملية المالية أو بعد وقوعها بزمن قليل قدر الإمكان: حيث تكون السجلات أقل قابلية للاعتماد عليها بعد مرور فترة طويلة وتزيد فرص التحريف بها (تؤثر على هدف المراجعة الخاص بتوقيت العمليات المالية).

- الشكل البسيط للتأكد من وضوحها لمن يتعامل بها.

- التصميم لأغراض متعددة قدر الإمكان: لتخفيض عدد الأشكال وعلى

سبيل المثال يمكن أن يعد التصميم والاستخدام الملائمين لمستند الشحن أساسًا لإخراج البضاعة من المخزون لإدارة الشحن، إبلاغ العميل بفاتورة تتضمن كمية البضاعة المشحونة إليه وتاريخها الصحيح وتحديث السجلات الدائمة للمخزون.

- التنظيم على نحو يعزز الإعداد الصحيح ويمكن أن يتم ذلك من خلال توفير درجة من الفحص الداخلي للشكل أو السجل، ومثلا يجب أن يتضمن المستند تعليمات عن الشخص الذي سيوجه إليه مساحات خالية للترخيص والموافقة وتصميم مساحات الأعمدة للبيانات الرقمية.

- وعند إدخال البيانات الخاصة بإعداد المستندات إلى الحاسب الالكتروني يعد تصميم الشاشة للمخرجات بالحاسب أحد آليات الرقابة الهامة.

(iv) **الاحتفاظ بدليل أو خريطة حسابات كافية**

حيث ترتبط خريطة الحسابات **Chart of Accounts** كأحد صور الرقابة بالمستندات والسجلات ويتم من خلالها تصنيف العمليات المالية إلى حسابات تتعلق بالميزانية وأخرى تتعلق قائمة الدخل. ويعد هذا الدليل صورة رقابية هامة لأنه يوفر إطار عمل للمعلومات التي سيتم تقديمها لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، كما يساعد هذا الدليل على منع أخطاء التبويب حيث يتم من خلاله وصف كل نوع من حسابات العمليات المالية على نحو دقيق.

(v) **الاحتفاظ بأدلة إجراءات وتوصيفات وظيفية كافية**

وترجع أهمية تلك الأدلة لضمان أن العاملين لديهم:-

a- معرفة بالإجراءات التي يتعين أتباعها عند الاضطلاع بالأنشطة التنظيمية.

b- معرفة بمتطلبات الوظائف في المنشأة وكيف ترتبط بالواجبات المرتبطة بتلك الوظائف.

c- في مجال تكنولوجيا المعلومات يتعين أن يتم توثيق توصيفات والتطبيق المرخص به لبرامج الكمبيوتر (أو أي تعديلات عليها) على نحو ملائم وبشكل كامل.

(٥) الفصل الكافي بين الواجبات غير المتوافقة

Adequate Segregation of Incompatible Duties

عند تحديد مجالات المسئولية وتخصيص المهام على العاملين، من الضروري أن يتم تخصيص الواجبات غير المتوافقة على أفراد مختلفين. على وجه التحديد توجد أربعة مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة يجب أن تهتم بها المراجعة هي:-

(i) الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها

حيث يجب ألا يكون لشخص واحد أن يقوم بحيازة الأصول ويحتفظ في نفس الوقت بسجلات لتلك الأصول. على سبيل المثال فإن الصراف (أمين الخزينة) الذين يتعامل في النقدية يجب ألا يقوم بتسجيل النقدية المحصلة أو المنصرفة. فإذا قام نفس الشخص بأداء تلك الواجبات فإنه سيكون لديه فرصة القدرة على سرقة النقدية تغطيه تلك السرقة وأثارها عن طريق القيام بتسويات ملائمة في سجلات النقدية.

في كلمات أخرى يرجع السبب في عدم السماح للشخص المسئول عن حيازة الأصول على نحو مؤقت أو دائم من المحاسبة عن الأصول إلى حماية المنشأة من الاختلاس فعندما يؤدي شخص واحد كلا الوظيفتين يوجد خطر كبير أن يقوم الشخص بالتخلص من الأصل للحصول على نفع شخصي وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسئولية. فإذا تسلم الصراف على سبيل المثال النقدية وكان في نفس الوقت مسئولا عن تسجيل البيانات الخاصة بإيصالات النقدية والمبيعات من الممكن أن يأخذ الصراف النقدية من العميل ويسوى حساب

العميل عن طريق عدم تسجيل المبيعات أو تسجيل مبيعات زائفة على الأجل في حساب العميل.

(ii) **الفصل بين حيازة الأصول والترخيص بالعمليات المالية**

فيجب ألا يكون لشخص واحد حيازة للأصول مع قيامه في نفس الوقت بالترخيص بتنفيذ العملية المالية المتعلقة بتلك الأصول. على سبيل المثال فإن مدير المخازن يجب ألا يعطي مهمة الترخيص بتنفيذ عمليات مشتريات أو مبيعات للبنود التي تكون موضع تحكمه ورقابته. فإذا ما تم تخصيص تلك المهام على نفس الشخص فإن ذلك قد يعطي الفرصة إلى ذلك الشخص من أن يكون قادرًا على الحصول على الأصول لمصلحة أو فائدته الشخصية عن طريق الترخيص بعمليات مصطنعة ومزيفة.

فمن المناسب منع الأشخاص الذين يرخصون بإجراء العمليات المالية من الرقابة على الأصول المرتبطة بهذه العمليات المالية وعلى سبيل المثال لا يجب أن يملك نفس الشخص الترخيص بسداد فاتورة الشراء وأيضًا توقيع الشيك الخاص بسداد الفاتورة. ويزيد قيام شخص واحد بالترخيص بالعمليات المالية والتصرف في الأصول المرتبطة بها من إمكانية وقوع الاختلاس في الشركة.

(iii) **الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الالكتروني للبيانات**

حيث يجب ألا يكون لشخص واحد مسئولية عن كل من تصميم برامج الكمبيوتر وبرمجة الكمبيوتر أو عن كل من برمجة الكمبيوتر وتشغيل الكمبيوتر، أو عن برمجة الكمبيوتر واختبار برامج الكمبيوتر. ففي أي من تلك الحالات إذا تم تخصيص المسئوليات على شخص واحد فإن ذلك قد يمكنه من التلاعب في برامج الكمبيوتر بحيث يحقق مزايا شخصية لنفسه أو قد يمكنه من عدم ترك أي أخطاء تم عملها دون اكتشاف.

عمومًا عمليًا يجب أن يتم فصل الوظائف الأساسية في التشغيل الالكتروني للبيانات على النحو التالي:-

محلل النظم: يكون محلل النظم مسئولا عن التصميم العام للنظام حيث يضع المحلل الأهداف الخاصة بالنظام ككل والتصميم المحدد لتطبيقها.

المبرمج: بناء على الأهداف الفرعية التي حددها محلل النظم يقوم المبرمج بتصميم خرائط تدفق خاصة لتطبيقها وإعداد التعليمات الخاصة بالحاسب الالكتروني واختبار البرنامج وتوثيق النتائج. ومن الضروري أن لا يتم تمكين المبرمج من التوصل لبيانات المدخلات أو لتشغيل الحاسب الالكتروني حيث يمكن للمبرمج أن يحقق منافع شخصية نتيجة إلمامه بالبرنامج.

مشغل الحاسب الالكتروني: يكون مشغل الحاسب الالكتروني مسئولا عن إدخال البيانات إلى النظام والتشغيل المتزامن لبرنامج الحاسب الالكتروني. وعلى نحو مثالي يجب منع المشغل من أن يحصل على معرفة كافية عن البرنامج بما يمكنه من تعديله فورًا قبل أو أثناء تشغيله.

أمين المكتبة: يكون أمين المكتبة مسئولاً عن الحفاظ على برامج الحاسب الالكتروني وملفات العمليات المالية وباقي سجلات الحاسب الالكتروني الهامة الأخرى. ويوفر أمين المكتبة وسائل الرقابة الفعلية الهامة على هذه السجلات وإخراجها فقط إلى الأشخاص المصرح لهم.

مجموعة رقابة البيانات: تتمثل وظيفة مجموعة رقابة البيانات في اختبار فعالية وكفاءة كافة جوانب النظام. ويشمل ذلك تطبيق مختلف صور الرقابة جودة المدخلات ومنطقية المخرجات. ونظرا لأن أفراد مجموعة الرقابة ينفذون عملية تحقق داخلية فيجب أن يتوافر فيهم الاستقلالية.

(iv) الفصل بين مسئولية التشغيل ومسئولية إمساك الدفاتر والسجلات

يجب ألا يكون لشخص واحد المسئولية عن تسجيل كافة القيود في السجلات

المحاسبية. حيث يساعد التخصيص الحريص للواجبات المحاسبية على تنظيم عمل الموظفين المختلفين. بحيث يمكن عمل أحد الأشخاص من تحقيق الضبط المتبادل **Cross Checks** لعمل الشخص الأخر تلقائياً. حيث يسهل ذلك من اكتشاف الأخطاء غير المتعمدة.

فإذا كان كل قسم أو كل إدارة في الشركة مسئولة عن إعداد السجلات والتقارير الخاصة بها سيوجد اتجاه للتحيز في النتائج لتحسين الأداء المسجل وحتى يتم التأكد من عدم وجود تحيز في المعلومات يجب أن يتم إمساك الدفاتر في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات.

(٦) الضبط المستقل للأداء Independent Checks on Performance

حتى إذا ما كان العاملين يتسمون بالكفاية والقابلية للاعتماد والنزاهة، وعلى الرغم من أن مسئولياتهم قد تم تحديدها بوضوح وتخصيصها عليهم بعناية، فمن أجل تجنب قيام شخص واحد بأداء الواجبات غير المتوافقة وحتى لا يظل هناك احتمال بأن الأخطاء سوف تحدث باعتبار أن الموظفين من البشر وليسوا أفراد آليين **Reboots** ، يتعين أن يكون هناك ضبط مستقل على الأداء.

وحيث أن البشر دائمًا ما يقوم بارتكاب الأخطاء وحيث أن الأخطاء غير المتعمدة يمكن أن تحدث على سبيل المثال كنتيجة للإرهاق والملل أو الفشل في التركيز بشكل كامل عند أداء الوظيفة. وفي بعض الأحيان قد يصبح الموظفون غير مهتمين بإتباع الإجراءات المقررة أو قد يفشلون بشكل متعمد ومدروس في القيام بأداء تلك الإجراءات أما بسبب إدراكهم لأحد الطرق السهلة لإنجاز المهمة أو بسبب رغبتهم في غش المنشأة. وعلى أية حال فإذا ما كانت البيانات المالية قابلة الاعتماد عليها وأن أصول المنشأة وسجلاتها أمنة، فمن الأهمية بمكان أن يتم إجراء اختبارات مستقلة عن قيام العاملين بأداء عملهم حيث تمثل تلك الاختبارات بمثابة فحص مستمر على العناصر الأخرى.

ولاشك أن أحد الوسائل للقيام بتلك الاختبارات تتمثل في تخصيص وتوزيع الواجبات المحاسبية بحيث يكون عمل أحد العاملين بمثابة ضبط تلقائي لعمل الشخص الأخر، تلك العملية تعرف بالضبط المستقل أو التحقق الداخلي الداخلي **Internal Check** ، على سبيل المثال فقد يحتفظ موظف الحسابات بدفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين بينما يقوم موظف حسابات أخر بالاحتفاظ بحساب مراقبة حسابات المدينين في دفتر الأستاذ العام. وبالمثل فقبل إعداد أحد الشيكات يطلب من موظف حسابات المدفوعات أن يضاهي فاتورة المورد بنسخة من أمر الشراء الملائم (من قسم المشتريات) وتقرير الاستلام (من قسم الاستلام) لاختبار وجود توقيعات الأشخاص المرخص لهم على أمر الشراء وتقرير الاستلام بالإضافة إلي كل من التحقق والمطابقة للبنود والكميات والقيم النقدية الموضحة على المستندات[1]. وفي مواقف أخرى قد يتم تخصيص موظفين لأداء مهمة واحدة بحيث يوفر كل موظف وسيلة ضبط على أداء عمل الأخر. على سبيل المثال قد يتم تخصيص موظفين في فتح البريد عندما يتوقع أن يتضمن إشعارات تحويل من المدينين. وتتمثل الوسيلة الإضافية لضبط واختبار أداء الموظفين في تخصيص مشرفين يقومون بفحص عمل المرؤوسين، على سبيل المثال قد يقوم المدير المالي بفحص قيود اليومية وترحيل حسابات طرفيها إلي دفتر الأستاذ بالإضافة إلي إتمام مطابقات البنك.

بالإضافة إلى ذلك يوجد احتمال لوقوع الغش أو التحريفات غير المتعمدة بغض النظر عن جودة الرقابة.

ويجب أن يتوفر الاستقلال في الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق الداخلية

---

[1] **في ظل النظم الالكترونية يمكن أن يتم برمجة الكمبيوتر بحيث يتم إعداد الشيك (إلكترونياً) متى تم الترخيص بأمر الشراء وتقرير الشراء وفاتورة المورد (كافة تلك النماذج تكون في شكل الكتروني) على نحو ملائم ومطابقتها عن طريق الكمبيوتر.**

بحيث يكون محايدًا عن الأفراد المسئولين عن إعداد البيانات. وتتمثل الوسيلة الأقل تكلفة لإتمام التحقق الداخلي في الفصل بين الوظائف على النحو السابق شرحه. وعلى سبيل المثال عندما يقوم شخص مستقل عن التعامل مع الدفاتر المحاسبية ومعالجة النقدية بإعداد التسوية مع البنك، ستوجد فرصة للتحقق دون تحمل تكاليف إضافية كبيرة.

ويمكن تصميم أنظمة المحاسبة الالكترونية بالشكل الذي يمكن أن يتم معه تنفيذ إجراءات التحقق الداخلية بشكل تلقائي كجزء من النظام.

(٧) الحماية المادية للأصول والسجلات

Physical Safeguarding of Assets and Records

كما ذكر سابقًا فإن أحد أهداف نظام الرقابة الداخلية يتمثل في حماية أصول وسجلات المنشأة سواء من السرقة أو الإتلاف أو الفقد أو الحريق. إن أكثر الطرق فعالية لتحقيق ذلك الهدف تتمثل في توفير حماية مادية للأصول والسجلات، بحيث يتم ربط تلك الآلية مع الوصول المقيد لتلك الأصول والسجلات. على سبيل المثال قد يتم تخزين المخزون والمواد في أحد غرف الاستيداع المغلقة مع تقييد الوصول إلا لعدد محدود من العاملين المرخص لهم، أيضاً فإن بنود النقدية والشيكات والأوراق المالية القابلة للتداول وأي بنود مماثلة يتم الحفاظ عليها في أحد الخزائن المضادة للحريق مع إعطاء حق الوصول لمفاتيح الخزانة إلي بضعة أفراد قليلين، أو عمل رقم كود سري للخزينة يتم تقييد الحصول عليه إلا على هؤلاء الأفراد المرخص لهم. وقد يتم حماية أراضي ومباني المنشأة عن طريق عمل أسوار أو أبواب مقفلة أو عمل دوائر تليفزيونية مغلقة أو أجراس إنذار ضد الحريق أو السرقة أو وجود وسائل مضادة للتدخين أو أي وسائل أو أجهزة أخرى مماثلة.

وقد نص إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ الفقرة رقم (٢٤) وكذلك

معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ الفقرة رقم ١٣ أنه من أجل التأكد من أن الأصول المادية متطابقة مع أدرج بالسجلات يتعين أن يتم مقارنة القيمتين عند فترات زمنية معقولة بالإضافة إلي اتخاذ التصرف الملائم عند وجود أية اختلافات.

وتعتبر المستندات القانونية والمحاسبية أو أي مستندات أخرى للمنشأة مكونات هامة مثل أصول المنشأة ومن ثم يتعين حمايتها بنفس الطريقة التي أتبعت في حماية أصول المنشأة. بمعنى أنه يتعين توفير تسهيلات من شأنها حماية تلك المستندات وتأمين حفظها مع تقييد الوصول إليها بشكل صارم إلا على عاملين مرخص لهم. ويتم تطبيق نفس الوسائل على أجهزة الكمبيوتر وبرامج وبياناته وملفاته وتوجد ثلاثة وسائل للرقابة ترتبط بحماية معدات التشغيل الالكتروني للبيانات والبرامج وملفات البيانات وكما يحدث مع باقي الأصول الأخرى يتم استخدام الرقابة المادية **Physical Control** لحماية تجهيزات الحاسب الالكتروني ومن أمثلة ذلك وضع الإقفال على حجرة الحاسب الالكتروني وعلى الوحدات الطرفية وجود مساحة ملائمة لتخزين البرامج وملفات البيانات لحمايتها من الضياع وأنظمة إطفاء الحريق. وفي هذا الإطار يجب تصميم الرقابة على الوصول للبيانات والملفات**Access Controls** بالحاسب الالكتروني للتأكد فقط من أن الأشخاص المصرح لهم باستخدام المعدات والتوصل للبرامج وملفات البيانات هم الذين يقومون بذلك فعلا. ويمكن أن تتخذ خطوات لتنفيذ إجراءات الاستعادة والاسترداد **Backup and Recovery Procedures** داخل المنظمة في حالة ضياع أو خسارة المعدات أو البرامج أو البيانات ومن أمثلة رقابة الاسترداد أن يتم التوصل إلى نسخة من البرامج وملفات البيانات الهامة كان يحتفظ بها في موقع امن بعيد.

- ٩.٤.٢ القيود الكامنة في نظم الرقابة الداخلية

Inherent Limitation of Internal Control Systems

بغض النظر عن مدي جودة تصميم نظام الرقابة الداخلية وفعالية تشغيله وتنفيذه بشكل تام فإنه دائماً ما يصاحب بقيود كامنة. ويمكن شرح تلك القيود عن طريق الأمثلة التوضيحية التالية:-

(i) إن مدى أي إجراءات للرقابة الداخلية للمنشأة يعتمد على الموازنة بين تكلفتها وفعاليتها. فحتى نقطة معينة سوف تزيد تكلفة إنشاء ضوابط رقابية داخلية إضافية عن العوائد التي يمكن اكتسابها من وجود بيانات مالية أكثر دقة أو آليات حماية متزايدة للأصول.

فعادة ما تقوم إدارة الشركة بتصميم نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها بعد أن يتم أخذ كل من تكاليفها ومنافعها في الاعتبار فعلى سبيل المثال من غير المناسب أن يتوقع قيام إدارة شركة صغيرة بتعيين أفراد إضافيين في قسم المحاسبة لتحقيق تحسين صغير في إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية حيث يكون الأمر أقل تكلفة أن يؤدي المراجع عملا أكثر عمقًا من تحمل تكاليف اكبر للرقابة الداخلية بعبارة أخرى يجب أن تزيد منافع الرقابة الداخلية عن التكاليف المرتبطة بها حيث يتم اختبار عناصر الرقابة عن طريق مقارنة تكلفتها مع المنافع المتوقعة منها ويعد من منافع الرقابة الداخلية للإدارة ولكنه ليس أهمها على الإطلاق تخفيض تكلفة المراجعة عند تقييم الرقابة الداخلية على أنها تتسم بالجودة أو الامتياز بما يؤدي إلى تخفيض مخاطر الرقابة.

(ii) إن ضوابط الرقابة الداخلية يتم تصميمها لمنع واكتشاف الأخطاء والمخالفات في العمليات المالية العادية التي تحدث بشكل متكرر غالباً. ومع ذلك فإن تلك الأخطاء هي الأكثر احتمالاً في حدوثها بالمقارنة بتلك المرتبطة بالعمليات غير العادية وغير المتكررة. ويرجع ذلك بصفة أساسية لأن الأخيرة تتسم بأنها غير عادية.

(iii) إن الاحتمال بحدوث أخطاء دائماً ما يكون موجود بسبب أن العاملين بقسم

المحاسبة من البشر، ومن ثم يكونوا عرضة لارتكاب الأخطاء. وبالتبعية فإن ضوابط الرقابة الداخلية قد لا يتم تشغيلها دائماً حسب المستهدف منها بعبارة أخرى فإن فعالية تطبيق نظام الرقابة ستتوقف على كفاية الأفراد الذين يقومون بتنفيذه، وعلى سبيل المثال يفترض أنه قد تم وضع إجراء جيد لجرد المخزون وتطلب الأمر أن يقوم اثنان من العاملين بجرد المخزون على نحو مستقل فإذا لم يستوعب أي من العاملين التعليمات أو إذا أدى الاثنان عملهم بتراخ، سيتم إجراء الجرد على نحو خاطئ وحتى إذا تم إجراء الجرد على نحو صحيح فقد تتجاوز الإدارة الإجراء وتطلب من العاملين زيادة عدد الكميات لتحسين أرقام الأرباح وعلى نحو مشابه قد يقرر العاملان زيادة لكميات على نحو متعمد لتغطية سرقة المخزون التي قام بها أحدهما أو كلاهما ويسمى التصرف الذي يقوم به اثنان من العاملين أكثر لسرقة الأصول أو تحريف الدفاتر بالتواطؤ **Collusion**.

(iv) هناك احتمال بأن الإدارة سوف تتخطى ضوابط الرقابة الداخلية. وبشكل بديل يمكن أن يكون هناك تواطؤ بين موظفين أو أكثر الأمر الذي يؤدي إلي التحايل على ضوابط الرقابة الداخلية.

(v) قد تصبح إجراءات الرقابة الداخلية غير كافية أو غير ملائمة نتيجة لوجود تغيرات في البيئة الداخلية أو الخارجية للمنشأة. وكنتيجة أيضاً لانخفاض الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية.

ونظرًا لوجود القيود الكامنة الطبيعية على الرقابة ولأن المراجع لا يستطيع الحصول إلا على تأكيد مناسب عن فعاليتها سيتم تحديد مستوى مخاطر الرقابة دائمًا بأكبر من الصفر. ولذلك حتى مع أفضل أنواع الرقابة الداخلية فعالية يجب على المراجع أن يجمع أدلة المراجعة الأخرى بخلاف اختبارات الرقابة لكل حساب رئيسي بالقوائم المالية.

٩,٥ فحص النظام المحاسبي وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية له

Reviewing the Accounting System and Evaluating it's Internal Controls

- ٩,٥,١ النظام المحاسبي الفرعي وبيئة الرقابة

Understanding the Accounting Sub-System and Control Environment

في القسم رقم ٩,٢ تم الإشارة إلي أنه من أجل تسهيل إجراء عملية المراجعة فإن المراجعين نظرياً يقسمون النظام المحاسبي للمنشآت محل المراجعة إلي نظم فرعية أو قطاعات للمراجعة. وبعد ذلك يقومون بأداء فحصهم التفصيلي تأسيساً على قطاعات المراجعة هذه.

وكنقطة بداية للفحص التفصيلي يسعى المراجعون نحو فهم وتوثيق النظم المحاسبية الفرعية للمنشأة بالإضافة إلي أداء تقييم مبدئي لضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة. ومن أجل القيام بذلك يتعين على المراجع دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية حسب الشكل رقم (٩,٧) وللتوصل إلى هذا الفهم يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره.

(١) تصميم عناصر الرقابة المختلفة داخل كل مكون.

(٢) تحديد ما إذا كان يتم تنفيذ كل منها في التشغيل.

فهم بيئة الرقابة:

يتم الحصول على معلومات تتعلق ببيئة الرقابة لكل مكون بها حسب ما تقدم. ويستخدم المراجع هذه المعلومات كأساس لتقدير اتجاه الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة نحو مدى أهمية الرقابة. وعلى سبيل المثال يمكن أن يحدد طبيعة نظام الموازنة كجزء من تصميم بيئة الرقابة ويتم بعد ذلك تقييم تشغيل نظام الموازنة عن طريق الاستفسار من الأفراد المسئولين عن الموازنة للتعرف على إجراءات الموازنة ومتابعة الفروق بين الموازنة والأداء الفعلي كما يمكن أيضًا أن يقوم المراجع باختبار الجداول لدى العميل لإجراء مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنات.

الشكل رقم (٩٠٧)

فهم المراجع بمكونات الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	تقسيمات فرعية إضافية (في حالة القابلية للتطبيق)
بيئة الرقابة	التصرفات، والسياسات، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، وأعضاء مجلس الإدارة، وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها.	مكونات فرعية لبيئة الرقابة: ● الالتزام بالأهلية أو الصلاحية. ● مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. ● فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل. ● الهيكل التنظيمي. ● تخصيص السلطة والمسئولية. ● سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقدير المخاطر	تعريف وتحليل الإدارة للمخاطر المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها: ● الوجود أو الحدوث. ● الاكتمال. ● التقييم أو التوزيع. ● الحقوق والالتزامات. ● العرض والإفصاح.
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي.	فئات أنشطة الرقابة ● الفصل الملائم بين الواجبات. ● الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة. ● السجلات والمستندات الملائمة. ● الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر. ● الفحص المستقل للأداء.
المعلومات والتواصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف، وتجميع، وتبويب، وتسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسئولية عن الأصول المرتبطة بها.	يجب تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ● الوجود. ● الاكتمال. ● الدقة. ● التبويب. ● التوقيت. ● الترحيل والتلخيص.
المراقبة والمتابعة	تقدير الإدارة المستمر أو التقدير الفتري لها لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقًا لتصميم الموضوع لها أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية.	غير قابل للتطبيق

فهم تقدير المخاطر: يحصل المراجع على معرفة بوسائل تقدير الإدارة للمخاطر الخاصة العمل من خلال التعرف على كيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتعلق بالتقرير المالي، وتقييم مدى معنوية تلك المخاطر واحتمال وقوعها وتقرير التصرفات الضرورية للتعامل مع المخاطر وتعد قوائم الاستقصاء والمناقشات مع الإدارة مع أكثر الوسائل شيوعًا للتوصل إلى فهم تقدير المخاطر.

فهم أنشطة الرقابة: يتوصل المراجع إلى فهم بيئة الرقابة وتقدير المخاطر على نحو متماثل في كافة حالات المراجعة. ولكن يختلف فهم أنشطة الرقابة على نحو كبير في حالات المراجعة المتنوعة. فبالنسبة للعملاء ذوي الحجم الصغير أصبح أمرًا متعارفًا عليه أن يتم تعريف عددًا محدودًا من أنشطة الرقابة أو يلاحظ عدم وجود أنشطة للرقابة على الإطلاق نظرًا لعدم فعالية الرقابة لوجود عدد محدود من الأفراد. أما بالنسبة للعملاء الذين يتوافر لديهم عناصر رقابة متعددة فيمكن أن يرى المراجع أن ذلك يوفر أساسًا ممتازًا للرقابة وبالتالي يكون من الملائم تحديد المراجع عددًا قليلا من عناصر الرقابة في مرحلة فهم أنشطة الرقابة وبعد ذلك يتم تحديد عناصر إضافية للرقابة خلال تنفيذ المراجعة. ويتوقف مدى تحديد عناصر الرقابة على رأي المراجع.

فهم المعلومات والتوصيل: حتى يتم فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يحدد المراجع:

(١) المجموعات الرئيسية للعمليات المالية بالوحدة.

(٢) كيف تنشأ هذه العمليات المالية.

(٣) ما هي الدفاتر المحاسبية الموجودة وما هي طبيعتها.

(٤) كيف يتم تشغيل العمليات المالية من البداية وحتى اكتمالها بما في ذلك مدى وطبيعة استخدام الحاسب الالكتروني.

(٥) طبيعة وتفاصيل عملية التقرير المالي التي يتم إتباعها وعادة يم التوصل

إلـى ذلـك مـن خـلال الوصـف النظـري **Narrative Description** للنظـام أو مـن خـلال خـرائط التـدفق **Flowcharting**. ويـتم عـادة تتبـع تشـغيل نظـام المعلومـات المحاسـبي عـن طريـق عمليـة ماليـة واحـدة أو عمليـات ماليـة قليلـة خـلال النظـام بأكملـه (يطلـق علـى ذلـك إجـراءات تتبـع التشـغيل الروتينـي للعمليـات الماليـة **Transaction Walk-Through**).

فهم المراقبة: يتمثل أهم نوع من المعرفة يجب أن يلم به المراجع لفهم المراقبة فـي التعـرف علـى الأنـواع الرئيسـية لأنشـطة المتابعـة التـي تسـتخدمها الشـركة وكيفية استخدام هذه الأنشطة في تعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة ومن أكثر الوسائل شيوعًا في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة.

وقـد حـدد إيضـاح معـايير المراجعـة الإنجليـزي رقـم ٣٠٠ بعنـوان نظـم المحاسبة والرقابة الداخلية وتقييمات مخاطر المراجعة الأتـي:-

«عند تخطيط عمليـة المراجعـة فـإن المـراجعين يجـب أن يقومـوا (علـى فهـم بالنظام المحاسبي وبيئة الرقابة على نحو كاف وتوثيقه لتحديد أسلوب مـراجعتهم (الفقرة رقم ١٦)».

ويستمر الإيضاح في شرح ذلك الفهم المطلوب على النحو التـالي:-

«يحصـل المراجعـون علـى فهـم كـاف بالنظـام المحاسـبي علـى النحـو الـذي يمكنهم من تحديد وفهم الأتـي:-

a- المجموعات الرئيسية للعمليات المالية في أعمال المنشأة.

b- كيف يتم إدخال تلك العمليات المالية.

c- السجلات المحاسبية الهامة والمستندات المؤيدة والحسابات في القوائم المالية.

d- عمليـة التقريـر المـالي والمحاسـبي الناتجـة مـن إدخـال العمليـات الماليـة الهامة والأحداث الأخرى لتضمينها في القوائم المالية (الفرقة رقم ١٧).

إن فهم بيئة الرقابة يمكن المراجعين من تقييم الفعاليـة المحتملـة لإجـراءات

الرقابة. وحيث أن إجراءات الرقابة غالباً ما يتم إدخالها داخل النظم المحاسبية، من ثم فإن عملية جمع المعلومات للحصول على فهم بالنظام المحاسبي من المحتمل أن يؤدي إلى فهم معين لإجراءات رقابية محددة. على أية حالة فحيث أن النظام المحاسبي وبيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ترتبط ببعضها بشكل وثيق، فإن المراجعين غالباً ما يسعون إلي الحصول على المعلومات الخاصة بكافة الجوانب الملائمة للنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية. ومع ذلك فمن أجل تصميم واختيار اختبارات مراجعة ملائمة، فقد يكون من الضروري لهم أن يضطلعوا بعمل إضافي للحصول على فهم أكثر تفصيلاً بإجراءات رقابة محددة. (الفقرتين ١٨,٢٠).

والسؤال الذي قد يثار هو كيف يمكن للمراجعين أن يحصلوا على فهمهم بالنظم المحاسبية (أو بعبارة أدق النظم المحاسبية الفرعية) بالإضافة إلي ضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة؟.

بصفة عامة يتم الحصول على فهم مبدئي من خلال إجراءات المراجعة التالية:-

(i) **الاستفسارات من موظفي العميل** Enquiries of Client Personnel

يقوم المراجعون بطرح أسئلة على العاملين الملائمين في كافة المستويات الإدارية والإشرافية والتنفيذية لعميل المراجعة بخصوص الجوانب العديدة للنظام الفرعي على سبيل المثال يتم تقديم الاستفسارات إلى كل من الإدارة والمشرفين والعاملين. على سبيل المثال فهم يقومون بالإستفسار عن كيف يتم حصر البيانات وتبويبها وتلخيصها داخل النظام الفرعي. كما يقوم المراجعون أيضاً بعمل استفسارات عن طبيعة مسئوليات الموظفين، وواجباتهم، وكيف يعرف هؤلاء العاملين ما الذي يجب أن يتم عمله، وما هي مقدار الإرشادات التي يتم توفيرها عن طريق أدلة الإجراءات والمستندات الملائمة وكيف يتم أداء

عمليات فحص عمل العاملين.

(ii) **فحص مستندات العميل** Inspection of Client Documents

يقوم المراجعون بالحصول على بعد نظر جوهري داخل هيكل وتشغيل نظم المحاسبة الفرعية عن طريق الاسترشاد بفحص مستندات عملاء المراجعة. فهم يقومون بفحص الخريطة التنظيمية للمنشأة محل المراجعة، وخريطة حساباتها والإرشاد الموضح في تصنيف حسابات العمليات وأدلة سياسات وإجراءات العميل المرتبطة بالنظام المحاسبي الفرعي. كما يقوم المراجعون أيضاً بفحص مستندات أكثر تفصيلية على سبيل المثال المستندات الأصلية، ودفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وموازين المراجعة بالإضافة إلي مناقشة المستندات المختلفة مع موظفي العميل للتأكد من أنها قد استخدمت وفهمت بشكل جيد.

(iii) **ملاحظة موظفي العميل** Observation of Client Personnel

بالإضافة إلي سؤال موظفي العميل عن واجباتهم المختلفة وفحص المستندات التي تحدد الواجبات التي يتعين أدائها، يقوم المراجعون بملاحظة أداء العاملين عند مستويات مختلفة من المنظمة عند تنفيذهم وظائفهم العادية الخاصة بالمحاسبة والفحص.

(iv) **تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة مع الشركة**

تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة مع الوحدة الاقتصادية: يتم تنفيذ معظم عمليات المراجعة داخل الشركة بواسطة نفس منشاة المحاسبة سنويا وفيما عدا عملية المراجعة التي يتم تنفيذها داخل الشركة للمرة الأولى يبدأ المراجع عمله وفي حوزته قدر كبير من المعلومات عن الرقابة الداخلية للعميل توصل إليه من خلال سنوات التعامل السابقة ونظرًا لأن الأنظمة وعناصر الرقابة لا يتم تغييرها على نحو متكرر يمكن تحديث هذه المعلومات واستخدامها في المراجعة الخاصة بالعام الحالي.

(vi) **قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل:**

حتى يتم تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية يجب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بعمليات مكثفة للتوثيق ويشمل ذلك مستندات وكتيبات تحدد السياسة الموضوعة من قبل الوحدة الاقتصادية (مثل ميثاق السلوك بالشركة)، وكتيبات النظم والمستندات الخاصة بها (مثل الكتيبات المحاسبية والخرائط التنظيمية) ويجب أن يقرأ المراجعة هذه المعلومات ثم مناقشتها مع أفراد للتأكد من أنه يتم تفسيرها وفهما على نحو ملائم.

ويمكن أن يتم دمج كل من: الملاحظة، والتوثيق، والاستفسار على نحو ملائم لتحقيق اختبار تتبع التشغيل الروتيني للعمليات وعن طريق هذا الإجراء يستطيع المراجع اختيار مستند أو أكثر من بداية حدوث عملية مالية معينة وتتبع التشغيل المحاسبي لها بالكامل (يمكن أن يتم ذلك لأكثر من عملية مالية) ويتم في كل مرحلة من مراحل التشغيل تقديم الاستفسارات وملاحظة الأنشطة الجارية بالإضافة إلى فحص عمليات التوثيق المكتملة للعملية المالية (أو للعمليات المالية).

- **٩.٥.٢ توثيق نظم المحاسبة الفرعية**

Documenting the Accounting Sub- Systems

ومتى حصل المراجعون على فهم مبدئي بالنظام المحاسبي الفرعي فإنهم يوثقون ذلك الفهم (حيث عادة ما يحصلون على مستندات ملائمة من عميل المراجعة والتحقيق من فهمهم لتلك المستندات). وغالباً ما يتم استخدام نموذجين رئيسيين للتوثيق المستندي هما:-

(i) التوصيفات السردية (النظرية) **(ii)** خرائط التدفق

(i) التوصيفات السردية (النظرية) Narrative Descriptions

يمثل التوصيف السردي وصف تفصيلي للعمليات المحاسبية الروتينية التي تحدث داخل النظام المحاسبي الفرعي أو بعبارة أخرى الوصف الكافي للرقابة الداخلية لدى العميل وكمثال على جزء من الوصف السردي عن دوره المشتريات وحسابات الدائنين والمدفوعات النقدية يتم توفيره عن طريق الشكل البياني رقم (٩,٨).

ويجب أن يتضمن الوصف السردي تفاصيل بالأتي:-

كافة المستندات (سواء كانت في شكل ورقي أو الكتروني) التي يتم استخدمها خلال الاجراءات الروتينية المحاسبية. على سبيل المثال عند أداء عملية الشراء يجب أن يشير الوصف السردي إلي أمر الشراء، وتقارير الاستلام وفواتير الموردين والإشعارات الدائنة وإيصالات السداد ...الخ. كما يجب أن يتضمن الوصف تفاصيل كل مستند تم إدخاله والخطوات التي مر خلالها بين عملية الإدخال وإعداد الملفات من حيث أين وكيف تم وضعه بالملف (على سبيل المثال أسم الملف الملائم وما إذا كان قد تم ترتيبه وتنظيمه

شكل بياني رقم (٩٠٨)

وصف سردي لجزء من دوره المشتريات والدائنين والمدفوعات

عندما يترتب على إصدار طلب بند منتظم من المخزون عند نقطة إعادة الطلب لذلك البند يقوم عضو فريق عمل قسم المخازن المسئول عن ذلك البند من المخزون بإعداد طلب شراء **Requisition**. يتم إرسال طلب الشراء الكترونياً إلي مدير إدارة المخازن. والذي يقوم بالترخيص بطلب الشراء وإرسال نسخة إلي إدارة المشتريات. يتم استيفاء نسخة أيضاً (عن طريق رقم طلب الشراء) في ملف طلبات الشراء التي تم الموافقة عليها (ملف مؤقت). حيث يتم مضاهاة النسخة الموضوعة بالملف لاحقاً عن طريق إدارة المخازن مع نسخة من أمر الشراء **Purchase Order** وتقرير الاستلام **Receiving Report** وإرفاقه بملف البضائع المستلمة. ويتم التقرير عن الاختلافات بين البضائع التي تم طلبها وإصدار أمر بشرائها واستلامها (عن طريق تقرير استثناء ناتج عم طريق الكمبيوتر) إلي إدارة المخازن وإدارة المشتريات وإدارة الاستلام وإلي موظف أستاذ الدائنين وإرفاقه بالملف مع المستندات الملائمة (التي تم مضاهاتها).

وعند استلام نسخة من طلب الشراء الذي تم الموافقة عليه، تقوم إدارة المشتريات بإعداد أمر شراء **Purchase Order**. ويتم إرسال نسخ الكترونياً إلي المورد وإلي إدارة المخازن (حسب ما تقدم)، وإلي إدارة الاستلام وموظف حسابات الدائنين. كما يتم وضع نسخة أيضاً بالملف في ملف أوامر الشراء (الملف المؤقت) وفقاً لرقم أمر الشراء.

تقوم إدارة الاستلام بعمل ملفات لأمر الشراء (بالرقم) مؤقتاً لحين وصول البضائع. وعند وصولها يتم فحص البضائع وجردها ومقارنتها مع أمر الشراء. ويتم إعداد تقرير استلام وإرسال نسخ منها إلي إدارة المشتريات ، وإلي موظف حسابات الدائنين وإدارة المخازن (ينظر بعالية). كما يتم وضع نسخة أيضاً

حسب الحروف الأبجدية أو برقم المستند أو بتاريخه)، ومن هو المسئول عن إعداد وفحص واستلام وعمل ملف بالمستندات.

b- كافة العمليات التشغيلية التي حدثت خلال الإجراءات الروتينية المحاسبية. على سبيل المثال ما هي البضائع التي تم إصدار أمر بشرائها، وكيف تم تحديد السعر، وكيف تم فحص البضائع المستلمة مقارنة بالبضائع التي تم إصدار أمر شرائها، وكيف تم التعامل مع الاختلافات فيما بين البضائع التي طلب شرائها والبضائع المستلمة.

c- إجراءات الرقابة الداخلية. يجب أن يشير الوصف السردي إلي إجراءات الرقابة الداخلية على سبيل المثال الفصل بين الواجبات غير المتوافقة، وإجراءات الترخيص بالعمليات ، والإجراءات التي توفر اختبارات مستقلة على الأداء بالإضافة إلي آليات حماية الأصول والسجلات (على سبيل المثال استخدام غرف المخازن المغلقة بالمفاتيح، والخزائن المضادة للحريق بالإضافة إلي تقييد الوصول إلا للعاملين المصرح لهم فقط...الخ).

وكوسيلة لتوثيق النظم المحاسبية الفرعية للمنشأة مقارنة بخرائط التدفق **Flowcharts** تعتبر التوصيفات السردية بوجه عام أقل استغراقاً للوقت وأقل طلباً للتقنية الفنية في إعدادها. ومع ذلك فأنها لا توفر تتابع بعمليات التشغيل أو تدفقات المستندات كما تقدمه بوضوح خرائط التدفق، كما أنها تستغرق وقتاً في قراءاتها، كما أنها قد تكون صعبة في تفهمها بالإضافة إلي أن النقاط الرئيسية قد لا تكون ظاهرة وواضحة بسهولة ويسر.

لذلك فإن التوصيفات السردية تعتبر ملائمة لوصف الإجراءات الروتينية

المحاسبية البسيطة أو النظم الفرعية إلا أن استخدمها يتطلب توازن حريص بين إعطاء تفاصيل كافية لتوفير الوصف الكاف وتوفير تفاصيل كثيرة تماماً والتي تقلل من الوضوح وسهولة الفهم. وكثير ما يتم استخدام التوصيفات السردية، كما أنها تعتبر مفيدة كوسيلة مكملة لخرائط التدفق بغرض التوسع في توضيح عناصر خريطة التدفق عندما يعتبر التفصيل أو الشرح الإضافي أمراً ضرورياً.

(ii) **خرائط التدفق** Flow Charts

تمثل خريطة التدفق تمثيل بياني **Diagrammatic Representation** وتصوير رمزي لتدفق المستندات أو المعلومات من خلال النظام المحاسبي الفرعي وعمليات التشغيل التي تحدث في النظام. وكمثال على خريطة التدفق يوضح الشكل البياني رقم (٩,٩) جزء من دورة المشتريات وحسابات الدائنين والمدفوعات النقدية[1].

وتتضمن خريطة التدفق الملائمة نفس الخصائص المرتبطة بالتوصيف السردي (نشأة كل مستند وسجل داخل النظام وكافة عمليات التشغيل داخل النظام وتنظيم كل مستند وسجل داخل النظام، توضيح عناصر الرقابة المرتبطة بتقدير مخاطر الرقابة كالفصل بين الواجبات والترخيصات والموافقات والتحقق

---

[1] يصف التوصيف السردي الموضح في الشكل البياني رقم ٩,٥ جزء من النظام الموضح في الشكل رقم (٩,٦) ، وذلك يعتبر فقط للأغراض التوضيحية. أما في المواقف العملية فقد يتم تبني طريقة أو أكثر لتمثيل النظام. ومع ذلك فلن يكون ذلك مدعاه للقول بأن تلك الطريقة قد لا يتم استخدمها بشكل بديل باعتبارها مكملة للطريقة الأخرى. على سبيل المثال قد يتم توفير التوصيف السردي لتوضيح أحد عناصر خرائط التدفق. وبالمثل قد يتم استخدام أحد مكونات خريطة التدفق لتوضيح نقطة معينة في التوصيف السردي.

وعلى الرغم من أن الشكل رقم ٩,٦ يوضح تدفق المستندات من خلال جزء في دورة المشتريات وحسابات الدائنين والمدفوعات النقدية فإنه يمكن أن يوضح على نحو مكافئ تدفق المعلومات في صورة الكترونية من أحد الأقسام إلي أحد الأقسام الأخرى. وتظل المبادئ الأساسية كما هي دون تغيير.

الداخلي).

إن المزايا الرئيسية لاستخدام خريطة التدفق تتمثل في أنها توفر نظرة عامة موجزة وواضحة للنظام المحاسبي كما أنها تمكن المراجع من تحديد مواطن الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية. وبالمقارنة بطريقة التوصيف السردي فإن خريطة التدفق تعتبر أسهل في قراءتها وفهمها، وعندما يتم عمل تغييرات في النظام المحاسبي من السهولة بمكان أن يتم تحديثها. كما أنها تساعد على توصيل خصائص النظام وإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة وصف نظري. ومع ذلك ففي الجانب الأخر فإن خريطة التدفق تعتبر طريقة أكثر استغراقاً للوقت كما أنها تتطلب إجراءات فنية في إعدادها، ومن ثم فإن إعدادها يمثل تكلفة نسبياً. ولذلك في ضوء تلك الأسباب (معاً بالارتباط بعدم الكفاءة نتيجة بذل مجهود مضاعف) فإن المراجعين الخارجيين يحصلون ويستخدمون خرائط التدفق(على الأقل كنقطة بداية) بالنظم المحاسبية الفرعية والتي يتم إعدادها عن طريق عملاء المراجعة (عادة عن طريقة قسم المراجعة الداخلية) لأغراض استخداماتهم الداخلية.

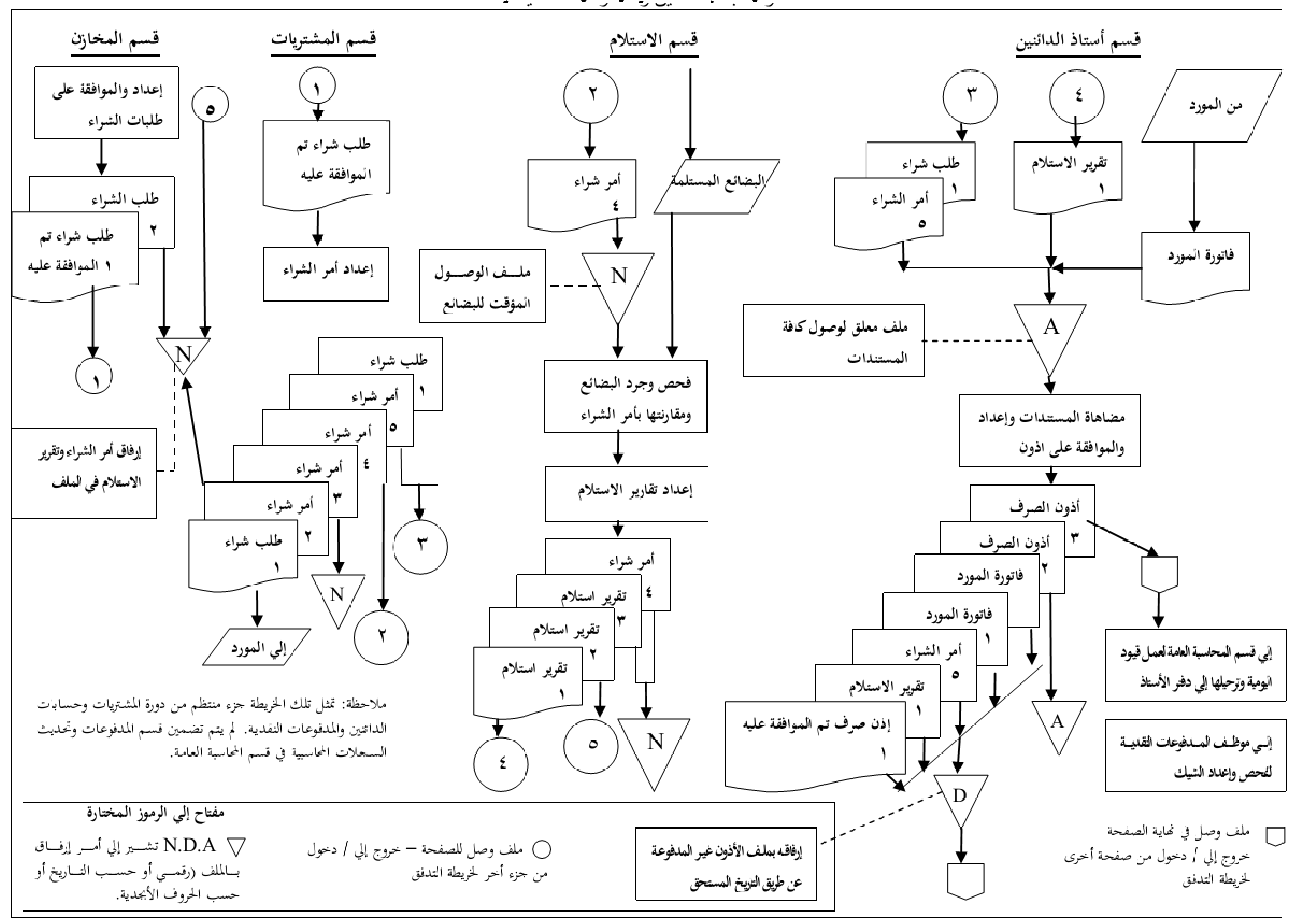
- **٩.٥.٣ اختبار تتبع السير** Walk Through Test

متى قام المراجعون بتوثيق (أو اختبار باستخدام التوثيق المستندي للعميل محل المراجعة) فهمهم للنظام المحاسبي السنوي فإنهم سوف يقومون باختبار ذلك الفهم في مواجهة النظام ذاته. ويقومون بتحقيق ذلك عن طريق استخدام اختبار تتبع السير(وهو يعرف أيضاً **Cradle to the Grave Test**). حيث يتم تتبع إعداد أثنين من العمليات المالية من كل نوع رئيسي(على سبيل المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة، النقدية المستلمة أو النقدية المدفوعة) من خلال كامل

النظام المحاسبي عند تسجيلها المبدئي من بداية المصدر حتى محطتها النهائية كأحد مكونات أرصدة الحسابات في القوائم المالية. وجدير بالذكر فإن

□

شكل رقم (٩٠٩) خريطة تدفق لجزء من دورة المشتريات وحسابات الدائنين والمدفوعات النقدية



اختيار تتبع السير لا تعتبر بمثابة أحد إجراءات المراجعة المصممة لاختبار أرصدة القوائم المالية، بالأحرى فهو مجرد إجراء مصمم للتأكيد (أو تصحيح) على فهم المراجع لتدفق بيانات العمليات المالية من خلال النظام المحاسبي للعميل ودقة المستندات (التوصيف السردي و/أو خرائط التدفق) المسجل للنظام.

- **٩،٥،٤ تقييم ضوابط الرقابة الداخلية**

Evaluating internal Controls

بعد أن يتم اكتساب فهم بالنظم المحاسبية الفرعية وضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة وتوثيق ذلك الفهم، يتعين على المراجعين أن يقوموا بتقويم واختبار- متى كان ذلك ملائمًا- كيفية تشغيل إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة والتي يتم وضع اعتماد عليها من أجل تخفيض اختبار التحقق الأساسية. وقد أشار إلي ذلك إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ بالنص على الأتي:-

«إذا توقع المراجعون بعد الحصول على فهم بالنظام المحاسبي وبيئة الرقابة أن يكونوا قادرين على الاعتماد على تقييمهم لمخاطر الرقابة الداخلية من أجل تخفيض نطاق إجراءات التحقق الأساسي، فإنها سوف يقومون بعمل تقييم مبدئي لمخاطر الرقابة الداخلية لتأكيدات القوائم المالية، كما يجب عليهم القيام بتخطيط وأداء اختبارات الرقابة (اختبارات الالتزام) لتدعيم ذلك التقييم»[1].

إن ذلك يجعل واضحًا أنه يتعين على المراجعين أن يقوموا بالاضطلاع

---

[1] تضمن معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ الفقرة رقم (٢٢) صياغة مماثلة ومع ذلك فإن ذلك المعيار في الفقرة رقم (٢٤) قد حدد بشكل أضافي الأتي:-

«أن التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة الخاصة بتأكيدات القوائم المالية يجب أن تكون مرتفعة إلا إذا:-

- كان المراجع قادرًا على تحديد ضوابط الرقابة الداخلية الملائمة للتأكيد الذي من المحتمل a أن يمنع أو يكتشف ويصحح التحريف المادي(ويعرف بموطن قوة نظام الرقابة الداخلية).

- قام المراجع بتخطيط أداء اختبارات الرقابة لتدعيم ذلك التقييم.b

بعمليتين هما:-

(i) تقييم مبدئي لفعالية ضوابط الرقابة الداخلية في منع التحريفات المادية في القوائم المالية [1].

(ii) اختبار تلك الضوابط الرقابية الداخلية التي يخطط المراجعون أن يضعوا اعتمادهم عليها لتخفيض اختبارات التحقق الأساسية.

في هذا الخصوص يتعين إبراز الغرض الرئيسي من التقييم المبدئي لضوابط الرقابة الداخلية داخل النظام المحاسبي(أو النظام الفرعي) والذي يتمثل في تحديد مواطن قوة وضعف الرقابة الداخلية.

مواطن قوة الرقابة الداخلية Strengths

وهي تتمثل في إجراءات الرقابة الداخلية التي تعمل بفعالية من أجل منع أو اكتشاف الأخطاء والمخالفات في البيانات المحاسبية التي تمر عبر نقطة الرقابة. وهي تتمثل في ضوابط الرقابة الداخلية التي قد يخطط المراجع في الاعتماد عليها من أجل منع التحريف المادي من حدوثه في القوائم المالية وبالتبعية بهدف تخفيض اختبارات التحقق الأساسية.

مواطن الضعف في الرقابة الداخلية Weaknesses

تمثل مواطن الضعف النقاط التي تكون عرضه للأخطاء والمخالفات في النظام المحاسبي. وفي نفس الوقت تكون ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بمنع واكتشاف تلك المخالفات غائبة.

ومن أجل تحديد مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية يتعين على المراجع القيام بالأتي:-

---

[1] في هذا الخصوص يتعين التذكير من الفصل الثامن أنه عندما يقوم المراجعون باعتبار نظم المحاسبة والرقابة الداخلية ذات فعالية في منع وتصحيح التحريفات المادية فإن مخاطر الرقابة يتم تقييمها على أنها منخفضة.

(i) جمع المعلومات الخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة.

(ii) تقويم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء.

(i) **جمع المعلومات** Gathering Information

إن الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات المرتبطة بإجراءات الرقابة الداخلية في المنشأة تتمثل في استخدام قائمة استقصاء عن الرقابة الداخلية **Internal Control Questioner (ICQ)** – وتتكون تلك القائمة من مجموعة من الأسئلة المرتبطة بإجراءات الرقابة التي تعتبر عادة ضرورية لمنع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات التي تحدث في كل نوع رئيسي من العمليات. حيث يتم صياغة تلك الأسئلة عادة بطريقة تقبل الإجابة عليها بنعم أو لا. وتشير عادة الإجابة بلا إلى أوجه القصور المحتملة في الرقابة الداخلية على العكس من الإجابة بنعم ونتيجة لذلك فإن قائمة الاستقصاء عادة ما تتميز بأنها بسيطة وسريعة في استيفائها. فلا شك أن الميزة الرئيسية من استخدام قائمة الاستقصاء أنها تغطي كل جوانب المراجعة على نحو سريع ومناسب في بداية المراجعة إلا أن العيب الرئيسي لها في القيام بفحص الجوانب الفردية في نظام العميل دون أن يتم توفير رؤية عامة بالإضافة إلى ذلك لا تكون قائمة الاستقصاء القياسية قابلة للتطبيق لدى بعض عملاء المراجعة بصفة خاصة الشركات الصغيرة.

ولعل أفضل طريقة مفيدة لتنظيم تلك الأسئلة بطريقة من شأنها ضمان تغطية جيدة لكل قطاع مراجعة أن يتم الربط بينها بأهداف الرقابة المحاسبية الداخلية الموضحة سابقًا. يصور الشكل البياني رقم (٩,١٠) مثالاً جزء من قائمة استقصاء للرقابة الداخلية – تم إعدادها وفقاً لذلك الأساس- ترتبط بدورة المبيعات والتحصيل حيث تم تصميم هذه القائمة لاستخدامها في التعامل مع ستة أهداف للمراجعة ترتبط بالعمليات المالية، ويجب ملاحظة أن كل هدف يرتبط فقط بالمبيعات ونفس الأمر بالنسبة للجوانب الأخرى في المراجعة.

الشكل (٩,١٠)
قائمة استقصاء جزئية للرقابة الداخلية على المبيعات

العميل .... تاريخ المراجعة ..../...../.......... المراجع ....

تاريخ الانتهاء ...../....../........ قام بالفحص .... تاريخ الانتهاء ...../...../............

الهدف والسؤال — الإجابة — ملحوظات

الهدف والسؤال	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	ملحوظات
المبيعات				
أ- تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيين				قام .... بفحص المستندات الأساسية
١- هل تم تدعيم المبيعات المسجلة بواسطة مستندات شحن مرخص بها وطلبات من العميل تم الموافقة عليها؟	√			
٢- هل تمت الموافقة على الائتمان الممنوح للعميل بواسطة شخص مسئول؟	√			بواسطة رئيس الشركة
٣- هل يجب استخدام أوامر شحن سابقة الترقيم ومطبوعة سابقًا لأي سلع يتم إرسالها لخارج الشركة؟				
ب- المبيعات التي حدثت فعلاً تم تسجيلها				
١- هل يوجد سجل لبضاعة التي يتم شحنها؟	√			
٢- هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع؟	√			
٣- هل يوجد ترقيم مسبق لمستندات الشحن مع تحديد للمسئول عنها؟	√			
٤- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسئول عنها؟	√			توجد فواتير سابقة الترقيم ولكن لم يتم تحديد شخص يكون مسئولاً

				عنهـا، يجب إجراء اختبـارات أساسية إضافية
جـ- تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح.	√			
١- هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين الكمية في مستندات الشحن والكمية في فواتير المبيعات؟	√			تم ذلك بواسطة ...... ومراقبة رئيس الشركة
٢- هل تم استخدام قائمة الأسعار المرخص بها؟	√			
٣- هل يتم إرسال قوائم شهرية للعملاء؟	√			
د- تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم				
١- هل توجد مقارنة محايدة بين المبيعات المسجلة ودليل الحسابات؟			√	
هـ- تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح				
١- هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ مستندات الشحن وتواريخ التسجيل؟		√		يوجد ضعف في النظام ويجب أداء اختبارات أساسية إضافية
و- تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم في الملفات الرئيسية ولخصت على نحو ملائم				
١- هل تم تجميع يومية المبيعات بشكل حيادي وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وطباعة الملف الرئيسي؟		√		تم اختبار منطقية ذلك بواسطة رئيس الشركة
٢- هل توجد مقارنة بين أسماء العملاء في مستندات الشحن وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام والأسماء المطبوعة من خلال الملف الرئيسي؟	√			قام .... بذلك

وجدير بالذكر فإنه على الرغم من أن عملية جمع المعلومات الخاصة بضوابط الرقابة الداخلية قد تم تقديمها هنا على اعتبار أنها خطوة في عملية

مراجعة لاحقة لاكتساب المراجع فهماً بالنظام المحاسبي للعميل وتوثيقه (أو على وجه أكثر صحة النظام المحاسبي الفرعي). إلا أن قائمة استقصاء الرقابة الداخلية يتم استيفائها بصورة أكثر شيوعاً أثناء مرحلة الفهم والتوثيق (حسب ما تم الإشارة إليه في إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ الفقرة رقم (٢٠).

ويعتبر استخدام كل من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق أمرًا مرغوبًا به بشدة لفهم نظام العميل حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام وتعد قائمة الاستقصاء قائمة اختبار مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة التي يجب أن تكون موجودة وعندما يتم استخدام الأسلوبين معًا بشكل موحد، سيتوافر للمراجع وصفًا ممتازًا للنظام.

ويكون أمرًا مرغوبًا فيه أن يتم استخدام الوصف النظري السردي لدى العميل أو خرائط التدفق الخاصة بالعميل أو ترك العميل ليقوم بملء قائمة استقصاء الرقابة الداخلية وعندما لا يكون ذلك متاحًا من خلال العميل وهو ما يحدث غالبًا يقوم المراجع بإعداد هذه الوسائل.

(ii) تقييم كفاية ضوابط الرقابة الداخلية

Assessing the Adequacy of Internal Controls

متى تم جمع المعلومات الخاصة بضوابط الرقابة الداخلية يقوم المراجع بتقويم كفاية إجراءات الرقابة. عند أداء ذلك التقويم يقوم المراجع على وجه التحديد بدراسة الأتي:-

- الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث في كل قطاع مراجعة.
- ما إذا كانت هناك إجراءات لرقابة داخلية تتسم بالفعالية لمنع أو اكتشاف وتصحيح تلك الأحداث.
- عندما يبدو عدم وجود إجراءات الرقابة الفعالة (أي غائبة) يتم تحديد ما

إذا كانت هناك ضوابط رقابية تعويضية تمكن من التغلب على مواطن ضعف الرقابة الداخلية.

ومتى قام المراجع بتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي تبدو أنها فعالة في منع التحريف المادي من الحدوث في القوائم المالية، فإنه يجب أن يقرر ما إذا كان يرغب في الاعتماد على أي من تلك الإجراءات التي من شأنها أن تتسبب في تخفيض اختبارات التحقق الأساسية. حيث يؤثر ذلك القرار على طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة.

- ٩,٥,٥ تقييم الرقابة الداخلية وتخطيط عملية المراجعة

Internal Control Evaluation and Audit Planning

على الرغم من مدى الفعالية التي تبدو عليها إجراءات الرقابة الداخلية في منع التحريفات المادية من الحدوث في القوائم المالية، إلا أنه قبل أن يستطيع المراجع الاعتماد عليها من أجل تخفيض اختبارات التحقق الأساسية فإنه يجب أن يقوم باختبارها للحصول على دليل أثبات بأنها تعمل بفعالية في ضوء تقييمه المبدئي لها بالإضافة إلى تحديد ما إذا كانت تعمل كذلك خلال فترة التقرير. يشرح إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ في الفقرة رقم ٣٥ ذلك على النحو التالي:-

«يتم أداء اختبارات الالتزام للحصول على دليل أثبات المراجعة بخصوص التشغيل الفعال للنظم المحاسبية والرقابة الداخلية والتي تعني أن ضوابط الرقابة الداخلية المصممة على نحو ملائم في التقييم المبدئي موجودة في الحقيقة وإنها قد تم تشغيلها بفعالية خلال الفترة الملائمة. وهي تتضمن اختبارات عناصر بيئة الرقابة التي تستخدم عندها مواطن القوة في بيئة الرقابة عن طريق المراجع من

أجل تخفيض تقييمات مخاطر الرقابة الداخلية[1]».

وقد أضاف معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ الفقرة رقم (٣١) إلي ذلك الشرح ما يلي:-

«يجب أن يحصل المراجع على دليل أثبات من خلال اختبارات الرقابة لتدعيم أي تقييم لمخاطر الرقابة التي تقل عن المستوى المرتفع. فكلما انخفض تقييم مخاطر الرقابة كلما زاد التدعيم الذي يجب أن يحصل عليه المراجع من أن النظم المحاسبية والرقابة الداخلية قد تم تصميمها على نحو مناسب كما تم تشغيلها أيضًا على نحو فعال.

ولذلك فكلما زاد الاعتماد الذي خطط المراجع في وضعه على ضوابط الرقابة الداخلية لإلغاء التحريفات المادية من القوائم المالية (وبالتبعية تخفيض اختبارات التحقق الأساسية) كلما زادت كثافة اختبارات تلك الضوابط الرقابية (بمعنى اختبارات الالتزام) التي يتطلب أن يتم أدائها.

علاوة على ذلك فعندما يعتبر المراجع أن ضوابط الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها فإن جزء جوهري من إجراءات المراجعة التي قد يتم أدائها أثناء المراجعة الدورية أو المرحلية (وليكن الخاصة بالثلاثة شهور السابقة لنهاية السنة المالية للعميل). فإن ذلك يمكن من إتمام عملية المراجعة بطريقة زمنية ملائمة في نهاية السنة المالية. كما أنها أيضاً تسهل من الجدولة الزمنية الكفء لعمل المراجعة (وكذلك أعضاء فريق المراجعة) خلال السنة المالية بالإضافة إلي تجنب حدوث أي اختناقات عند تزامن تواريخ الميزانيات العمومية لعدد من عملاء المراجعة.

ويمكن من ذلك تبين أنه عندما يعتبر المراجع أن ضوابط الرقابة الداخلية

---

[1] يعتبر معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ الفقرة رقم (٢٧) مماثل في سياقه للفقرة (٣٥) من معيار المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠.

للعميل يمكن الاعتماد عليها، فإن إجراءات الالتزام سوف تعطي تأكيد متزايد، بينما ستكون إجمالي اختبارات المراجعة أقل كثافة عندما يتم أداء إجراءات مراجعة أكثر أثناء المراجعة المرحلية (بدلاً من نهاية السنة). ولذلك فإن تقويم المراجع لضوابط الرقابة الداخلية للعميل يكون له أثر مباشر على تخطيط عملية المراجعة بوضوح. ومتى كان التقويم كاملاً فإن المراجع يمكن له التقدم لتطوير برنامج عملية المراجعة[١].

وعند دراسة تضمين إجراءات مراجعة تفصيلية في برنامج المراجعة يتطلب الأمر وضع النقاط التالية في الاعتبار:-

a- على الرغم من أن مدى الفعالية التي قد تبدو عليها ضوابط الرقابة الداخلية فإن المراجع قد لا يعتمد عليها لتخفيض إجراءات التحقق الأساسية حتى يتم اختبارها والتأكد من أنها تعمل بفعالية كما أنها تعمل بنفس الكيفية خلال كافة فترة التقرير. وهذا قد يبدو بأنه يعوق من تخطيط إجراءات التحقق الأساسية حتى يصبح اختبار الالتزام كاملاً. ومع ذلك فمثل ذلك التأخير سوف يدخل عدم الكفاءة في عملية المراجعة. وكنتيجة لذلك فإن المراجع يقوم بتطوير برنامج المراجعة على افتراض فعالية إجراءات الرقابة الداخلية التي بناء عليها يقوم بتخطيط الاعتماد على تشغيلها بصفة عامة في ضوء تقييمها المبدئي وأنها فعالة خلال فترة التقرير. وعلى الرغم من ذلك فإن المراجع يجب أن يظل يقظاً لاحتمال أن اختبارات الالتزام قد تكشف عن أن إجراءات الرقابة الداخلية لم تكن فعالة كما كان يعتقد ولذلك يتطلب إجراء تعديلات على برنامج المراجعة أمراً ضرورياً.

b- على الرغم من أن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة قد تبدو أن يتم

---

[١] كما تم شرحه في الفصل الثامن فإن مخاطر الرقابة الداخلية المنخفضة تؤدي إلي تحقيق مستوى مخاطر مراجعة مرغوب فيها عن طريق المراجع مع اختبارات تحقق أساسية أقل من المطلوب عندما يتم تقييم مخاطر الرقابة الداخلية على أنها مرتفعة.

تشغيلها بفعالية، إلا أن المراجع قد يقرر عدم الاعتماد عليها لتخفيض إجراءات التحقق الأساسية. حيث أنه يعتقد بأن مجهود المراجعة المطلوب لاختبار الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية من المحتمل أن يزيد عن التخفيض في المجهود (في صورة اختبارات تحقق أساسية منخفضة) الذي سيتم تحقيقه من خلال الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية. في تلك الحالة لا يتم الاضطلاع بأي اختيار لضوابط الرقابة الداخلية الملائمة. ويفترض أن تكون مخاطر الرقابة الداخلية مرتفعة. وقد أشار إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ في الفقرة (٢٨) إلي ذلك كما يلي:-

«إذا- كنتيجة لعمل المراجعين على النظام المحاسبي وبيئة الرقابة- تم تقرير أنه من المحتمل أن يكون من غير الكفاءة أو من المستحيل الاعتماد على أي تقييم لمخاطر الرقابة لتخفيض إجراءات المراجعين للتحقق الأساسي فإن مثل ذلك التقييم لا يعتبر ضرورياً كما يفترض أن مخاطر الرقابة تصبح مرتفعة.

٩،٦ اختبار الالتزام Compliance Testing

- ٩،٦،١ غرض إجراءات الالتزام Purpose of Compliance Procedures

كما سبق القول أثناء التقييم المبدئي لضوابط الرقابة الداخلية للعميل يحدد المراجع مواطن قوة الرقابة الداخلية بمعنى إجراءات الرقابة الداخلية التي يبدو إتمام تشغيلها بفعالية للوفاء بأهداف مراجعة معينة. وفيما يلي مثالين على ذلك.

أهداف المراجعة	إجراءات الرقابة الداخلية التي تفي بهدف المراجعة
١- إن عمليات المبيعات قد تم الترخيص بها على نحو ملائم.	أن يقوم مدير الائتمان بالموافقة على كافة المبيعات الآجلة قبل أن تترك البضائع موقع الشركة وأن يقوم بالتوقيع على مستندات المبيعات للترخيص بالموافقة.
٢- أن يتم تقييم عمليات المبيعات على نحو صحيح.	أن يتم فحص كافة فواتير المبيعات (يتم فحص الأسعار طبقاً لقوائم الأسعار وفحص عمليات الضرب والتجميع) عن طريق شخص مستقل قبل أن يتم إرسال الفاتورة إلي العميل. ويتم توقيع الفاحص على الفاتورة للإشارة إلي أنها قد تم فحصها.

ومع ذلك يتعين الإشارة كما سبق الذكر في القسم رقم ٩,٤,٥ إلـي أنـه علـى الرغم من مدى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية التي تبدو أنها موجودة إلا أنه قبل أن يعتمد عليها المراجع في إلغاء الأخطاء والمخالفات من البيانات المحاسبية، فإن تلك الفعالية يجب أن يتم اختبارها بمعنى أن يتم التأكيد على تلك الفعاليـة من خلال إجراءات الالتزام.

- ٩،٦،٢ أنواع إجراءات الالتزام Types of Compliance Procedures

يمكن تصنيف إجراءات الالتزام في مجموعتين رئيسيتين هما :-

(i) تلك الإجراءات التي عندها لا تترك إجراءات الرقابة الداخليـة أي مسـار للمراجعة.

(ii) تلك الإجراءات المؤداه التي يتم عندها ترك مسار للمراجعة.

(i) الإجراءات التي خلالها لا تترك ضوابط الرقابة الداخلية أي مسار للمراجعة.

Procedures where the Internal Controls Leave No Audit Trail

إن إجراءات الالتزام الرئيسية المؤداه والتي عندها لا تترك ضـوابط الرقابـة الداخلية أي مسار للمراجعة هي إجراءات الاستفسـار والملاحظـة بالإضـافة إلـي إعادة الأداء. بالنسبة لبعض تطبيقات الكمبيوتر على سبيل المثال فمن أجل التأكد

مما إذا كان قد تم تصميم إجراءات رقابة داخلية تضمن أن الفصل بين الواجبات غير المتوافقة قد تم الالتزام بها فإن المراجع سوف يستفسر ويلاحظ تلك الأعمال التي يقوم العاملون بأدائها وتحديد ما هي تلك الواجبات ومتى وكيف يتم أداء تلك الواجبات. ومن أجل تحديد أن ضوابط الرقابة الداخلية المصممة لحماية الأصول والسجلات قد تم الالتزام بها فإن المراجع سوف يلاحظ ما إذا كان الوصول للمجالات المقيدة كان مقصورًا على العاملين المرخص لهم بذلك. بالإضافة لذلك فإن الاختبارات قد يتم أدائها على تطبيقات كمبيوتر محددة أو على بيئة رقابة عامة. على سبيل المثال يمكن للمراجع اختبار ما إذا الوصول مقيدًا على الأجهزة أو ملفات الكمبيوتر وبياناته بالإضافة إلي تطبيق تغيرات البرنامج.

(ii) الإجراءات التي خلالها تترك ضوابط الرقابة الداخلية مسار لعملية للمراجعة.

Procedures where the Internal Control Leave on Audit Trail

عندما يكون مسار المراجعة متاحاً (بمعنى عندما يكون هناك دليل أثبات ملموس بأن إجراء الرقابة قد تم أداؤه أو لم يتم أداؤه) فإن اختبارات المراجعة الرئيسية تتمثل في الاستفسار والملاحظة (كما هو الحال عندما لا يترك أي مسار لعملية المراجعة)، مع فحص المستندات الأصلية، وفحص المستندات الأخرى بالإضافة إلي إعادة الأداء. على سبيل المثال فبالإضافة إلي الاستفسار أو ملاحظة الذين يؤدون الواجبات وكيف ومتى يتم أداء تلك الواجبات، فإن المستندات الأصلية يتم فحصها للحصول على دليل إثبات يفيد الالتزام بإجراءات الترخيص بالإضافة إلي التحقق المستقل من الأسعار والكميات وعمليات الضرب والجمع (على سبيل المثال توقيعات الشخص الذي يؤدي إجراء الرقابة). وبالمثل فإن المستندات الأخرى على سبيل المثال المطابقات

وقيود اليومية باليوميات وترحيلها لدفاتر الأستاذ قد تم فحصها لأغراض الحصول على دليل أثبات يشير إلي أن إجراءات الفحص المستقل قد تم أدائها. وأن عمليات إعادة الأداء لإجراءات الرقابة قد أخذت النمط المقرر على سبيل المثال إعادة أداء مطابقات البنك للتأكد مما إذا كان قد تم أدائها على نحو صحيح بالإضافة إلي محاولة الحصول على دليل إثبات يفيد أن الوصول إلى تلك أجهزة وملفات وبيانات الحاسب الالكتروني يتم قصره على أشخاص مرخص لهم بذلك.

وقد أشار كل من إيضاح معايير المراجعة الإنجليزي رقم ٣٠٠ الفقرة (٣٩) ومعيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ الفقرة رقم ٣٢ إلي أنه عندما يتم الحصول على دليل إثبات بشأن التشغيل الفعال لضوابط الرقابة الداخلية (بمعنى أداء إجراءات الالتزام) فإن العوامل الملائمة التي يقوم المراجعون بمراعاتها تتمثل في كيف (ضوابط الرقابة الداخلية) يتم التطبيق، ومدى وجود الاتساق الذي يتم خلاله التطبيق أثناء الفترة وعن طريق من القائم بالتطبيق. حيث يقر مفهوم التشغيل الفعال بأن هناك بعض الانحرافات يمكن أن تحدث. حيث قد تحدث بعض من تلك الانحرافات عن ضوابط الرقابة المقررة عن طريق بعض العوامل مثل التغيرات في العاملين الرئيسيين والتقلبات الموسمية الهامة في حجم العمليات بالإضافة إلي الخطأ البشري.

وقد أشارت المعايير إلي أن الأمر يتطلب أعطاء انتباه خاص إلي احتمال حدوث الانحراف عن ضوابط الرقابة الداخلية كنتيجة لتغيرات أعضاء فريق العمل في وظائف الرقابة الرئيسية(على سبيل المثال تغير في مدير الائتمان). مثل تلك التغيرات قد تكون دائمة أو مؤقتة، وقد تحدث على سبيل المثال أثناء فترات الأجازة. كما يجب أن يتم أخذ عناية هامة للتأكد من إجراءات الالتزام تغطي أي فترة من فترات حدوث التغيير.

- ٩.٦.٣ متابعة إجراءات الالتزام

Follow – Up to Compliance Procedures

بعد أن يتم أداء إجراءات الالتزام الملائمة والكافية وتقيم نتائجها سوف يقوم المراجع باتخاذ أيًا من الأتي:-

- أن يقبل أن ضوابط الرقابة الداخلية (أو بعض تلك الضوابط) تعتبر فعالة ويمكن الاعتماد عليها.

- أن يرفضها عندما لا تعمل بفعالية. ففي ظل ذلك الموقف يجب أن يتأكد المراجع مما إذا كان هناك رقابة أخرى ملائمة بناء عليها يمكن وضع الاعتماد عليها. ويتطلب أي بديل أن يتم اختباره على نحو ملائم قبل إمكانية التوصل إلي أي استنتاج بشأن فعالية وإمكانية الاعتماد عليه. وبشكل أخر يجب أن يقوم المراجع بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للتحقق الأساسي للتأكد من أن تأكيد القوائم المالية الملائم لم يتم تحريفه مادياً. مثل ذلك التعديل سوف يترتب عليه ضرورة تعديل برنامج المراجعة.

٩.٧ التقرير عن مواطن ضعف الرقابة الداخلية إلي الإدارة

Reporting Internal Control Weaknesses to Management

خلال عملية التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة يمكن للمراجع أن يحصل على معلومات تساعد لجنة المراجعة على الوفاء بمسئولياتها. وبوجه عام تتعلق هذه المعلومات بأوجه القصور في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية ويطلق عليها الظروف التي يجب التقرير عنها **Re-Portable Conditions** كما ورد في إيضاح معايير المراجعة رقم ٦٠.

إن مواطن الضعف المحددة في نظام الرقابة الداخلية (بمعنى تلك النقاط في النظام المحاسبي التي يمكن أن ينشأ عنها أخطاء ومخالفات أو تلك التي تكون

موجودة وتظل بدون اكتشاف) لم يقم المراجع بعمل اختبار التزام لها. فعندما تكون ضوابط الرقابة الداخلية غائبة أو غير فعالة من ثم لا يمكن الاعتماد عليها للوفاء بأهداف المراجعة. ومع ذلك فإن المراجع لا يتجاهلها. حيث يتم التقرير عن مواطن ضعف الرقابة الداخلية إلي الإدارة أو إلي لجنة المراجعة(إذا كانت موجودة في الهيكل التنظيمي للمنشأة) في أقرب فرصة مبكرة. ويفضل أن يكون ذلك كتابة بحيث يمكن أن يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة كلما كان ذلك ممكناً. وبالمثل بنفس الطريقة يتم التقرير للإدارة أو لجنة المراجعة عن أية عيوب أو أوجه قصور في ضوابط الرقابة الداخلية المكتشفة أثناء اختبار الالتزام بالإضافة إلي أي أخطاء في القوائم المالية (ناتجة عن مواطن ضعف في ضوابط الرقابة الداخلية أو المكتشفة أثناء اختبارات التحقق الأساسية). وعادة ما يقوم المراجع باقتراح التصرف الملائم لتصحيح مواطن الضعف في الرقابة الداخلية في نفس الوقت الذي يتم خلاله التقرير عنها.

وعادة ما يتم توثيق مواطن ضعف الرقابة الداخلية بالإضافة إلي أي أمور أخرى ذات صلة تنشأ أثناء عملية المراجعة من خلال إعداد خطاب رسمي للإدارة.

كما يجب توصيل الظروف التي يمكن التقرير عنها إلى لجنة المراجعة كجزء من كل عملية مراجعة يتم تنفيذها أما إذا لم يكن بالشركة محل المراجعة لجنة للمراجعة. ويجب أن يتم توصيل ذلك إلى شخص أو أشخاص في الشركة يضطلعون بمسئولية عامة عن الرقابة الداخلية مثل مجلس الإدارة أو المالك المدير.

وسيتمثل شكل الإعلام في تقرير على الرغم من أنه يمكن أن يكون التوصيل أو الإعلام شفويًا أو من خلال التوثيق في أوراق العمل كما تسمح بذلك المعايير المهنية ويوضح الشكل (٩,١٢) الخطاب الخاص بالظروف التي يمكن التقرير عنها.

كما يجب على المراجع أن يلاحظ بجانب الظروف التي يمكن التقرير عنها أمور أخرى ترتبط بالرقابة الداخلية تكون لها أهمية أقل كما يجب عليه أيضًا أن يحدد بحالات تحسين الرقابة الداخلية ويجب توصيل ذلك إلى العميل ويتمثل شكل التوصيل أو الإعلام في خطاب منفصل يطلق عليه خطاب الإدارة.

الشكل رقم (٩.١٢)

خطاب الظروف التي يجب التقرير عنها

...../....../..........

مجلس الإدارة لشركة:..................

السادة:...............

قمنا بفحص الرقابة الداخلية لشركة .... عند تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في .... ديسمبر ...... لتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها حتى يمكننا إبداء الرأي عن القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد عن فعالية الرقابة الداخلية ومع ذلك توصلنا إلى ملاحظات محددة تتعلق بالرقابة الداخلية وتنفيذها. وتمثل هذه الملاحظات ظروفًا يمكن التقرير عنها في ضوء المعايير الموضوعة من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وتعتبر الظروف التي يمكن التقرير عنها عن بعض الأمور التي استرعت انتباهنا وتتعلق بأوجه قصور كبيرة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية والتي يمكن في رأينا أن يؤثر على نحو سلبي في قدرة الشركة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بالشكل الذي يتسق مع مزاعم الإدارة في القوائم المالية.

وتتمثل الظروف التي يمكن التقرير عنها في عدم وجود تحقق مستقل من إدراج أسماء العملاء ورقم المنتج والكميات التي يتم شحنها في كل من فواتير البيع ومذكرات الائتمان ونتيجة لذلك يمكن أن تقع أخطاء في هذه الجوانب وتظل دونما اكتشاف مما يؤثر سلبًا على كل من قيم صافي المبيعات والمدينين التي يتم تسجيلها بالدفاتر ويعد ذلك نقصًا خطيرًا بسبب كبر حجم متوسط المبيعات في الشركة

وقد تم إعداد هذه التقرير لإعلام كل من أعضاء مجلس الإدارة وإدارة الشركة وباقي العاملين بالشركة.

التوقيع

المحاسب القانوني

....

٩.٨ أسئلة وتطبيقات

- ٩.٨.١ أسئلة للمراجعة

١- اشرح باختصار ما المقصود بالنظام المحاسبي.

٢- اشرح باختصار لماذا يتم تقسيم النظام المحاسبي للعميل إلي نظم فرعية (أو قطاعات مراجعة) لأغراض المراجعة. وأذكر أساسين بناء عليهما يتم بناء تلك الأقسام الفرعية.

٣- صف باختصار إجراءين يتم استخدامهما لتوثيق النظم المحاسبية الفرعية لعملاء المراجعة.

٤- اشرح باختصار غرض اختبار تتبع السير وكيف يتم إجرائه.

٥- اشرح باختصار معنى كل من المصطلحات التالية:-

(i) نظام الرقابة الداخلية. **(ii)** بيئة الرقابة.

(iii) إجراءات الرقابة. **(iv)** ضوابط الرقابة العامة (بيئة الكمبيوتر).

(v) ضوابط الرقابة على التطبيقات.

(vi) ضوابط الرقابة المحاسبية.

٦- لخص الخصائص السبعة للنظام الجيد للرقابة الداخلية.

٧- حدد بالارتباط بضوابط الرقابة الداخلية المقصود بكل من:-

(i) مواطن القوة. **(ii)** مواطن الضعف.

٨- أذكر خمسة أمثلة لمواطن الضعف الكامنة في نظم الرقابة الداخلية.

٩- اشرح باختصار غرض إجراءات الالتزام، وأعطى مثالين لإجراءات الالتزام وأربط كل منهما بهدف المراجعة المصمم لاختباره.

١٠- صف باختصار ما المقصود ببرنامج المراجعة ، وأذكر مرحلتين يتم خلالهما تطوير برنامج المراجعة.

- ٩،٨،٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-

١- يعتبر تصميم وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية من مسئولية إدارة الشركة وليس مراجع الشركة الخارجي.

٢- رغمًا عن أهمية الرقابة الداخلية لعملية المراجعة إلا أنه لم يتم تخصيص معيار مراجعة خاص لها.

٣- هناك ثلاثة مراحل للنظام المحاسبي لأي منشأة أعمال ذات أهمية لعملية المراجعة.

٤- تتباين قطاعات المراجعة حسب حجم وتعقد عميل المراجعة كما أنها تتأسس حسب نوع العملية أو حسب الدورة المحاسبية.

٥- عادة ما يتم تصميم ضوابط رقابة داخلية على النظام المحاسبي لتحقيق أهداف معينة سواء على العمليات أو التطبيقات.

٦- تعتبر ضوابط الرقابة الداخلية بمثابة ضوابط يتم تنفيذها داخل التنظيم بدلا من أن تكون داخل نظامها المحاسبي.

٧- يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها المختلفة.

٨- اكتسبت ضوابط الرقابة الداخلية ظهورًا أو أهمية نتيجة متطلبات القانون الموحد المرتبط بحوكمة الشركات.

٩- عرف تقرير **Turnbull** الرقابة الداخلية بطريقة أوسع من تعريف تقرير **Coso**.

١٠- ينبغي التمييز بين نظام الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة وإجراءات الرقابة.

١١- تنقسم ضوابط الرقابة الداخلية في ظل بيئة التشغيل الالكترونية إلى ضوابط رقابة عامة وضوابط رقابة على التطبيقات.

١٢- هناك علاقة وطيدة بين مكونات الرقابة الداخلية.

١٣- تشمل الرقابة الداخلية خمسة مكونات أساسية تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكد مناسب على تحقيق الأهداف المرتبطة.

١٤- تتضمن بيئة الرقابة من عديد من المكونات التي يجب على المراجع أخذها في حسبانه.

١٥- تعتبر لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية من أهم مكونات بيئة الرقابة.

١٦- يمكن تصنيف الأنشطة الرقابية إلى عديد من الإجراءات والسياسات.

١٧- بغض النظر عن مدى جودة نظام الرقابة الداخلية عادة ما يكون لها أثر جوهري على عملية المراجعة.

١٨- توجد سبعة مقومات تمثل خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية.

١٩- بغض النظر عن مدى جودة تصميم نظام الرقابة الداخلية وفعاليته فإنه دائمًا ما يصاحب بقيود كامنة.

٢٠- عادة ما يسعى المراجعون نحو فهم وتوثيق النظم المحاسبية الفرعية للمنشأة ومن أجل تحقيق ذلك ينبغي عليهم مراعاة عدة اعتبارات معينة.

٢١- يتم حصول المراجع على فهم مبدئي بنظام الرقابة من خلال عدة إجراءات للمراجعة.

٢٢- غالبًا ما يستخدم المراجع نموذجين بديلين للتوثيق المستندي لفهمهم بنظام الرقابة الداخلية.

٢٣- عادة ما يقوم المراجع باختبار فهمهم لنظام الرقابة الداخلية عن طريق استخدام اختبار تتبع السير.

٢٤- يتعين على المراجع الاضطلاح بعمليات معينة من أجل تقييم ضوابط الرقابة الداخلية بهدف تحقيق اختبارات التحقق الأساسية.

٢٥- تمثل قائمة الاستقصاء الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات المرتبطة بإجراءات الرقابة الداخلية.

٢٦- يمكن تصنيف إجراءات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية في مجموعتين رئيسيتين.

٢٧- عادة ما يقوم المراجع بتوصيل مواطن الضعف المحددة في نظام الرقابة الداخلية عن طريق إعداد ما يعرف بخطاب الظروف التي يجب التقرير عنها.

الفصل العاشر

اختبار تأكيدات القوائم المالية: اختبار التحقق الأساسي

Testing the Financial Statement Assertions: Substantive Testing

١٠,١ العلاقة بين اختبار الرقابة واختبار التحقق الأساسي.

١٠,٢ أهمية اختبار التحقق الأساسي في عملية المراجعة.

١٠,٢,١ أهداف إجراءات التحقق الأساسية.

١٠,٢,٢ المداخل البديلة لاختبارات التحقق الأساسية.

١٠,٣ إجراءات مراجعة التحقق.

١٠,٣,١ نظرة عامة.

١٠,٣,٢ الإجراءات التحليلية المحددة.

١٠,٣,٣ اختبارات التفاصيل.

١٠,٤ تطوير برنامج المراجعة.

١٠,٤,١ مراجعة إعداد برامج المراجعة.

١٠,٤,٢ أنواع برامج المراجعة.

١٠,٤,٣ برنامج مراجعة توضيحي.

١٠,٤,٤ فحص برنامج المراجعة.

١٠,٥ التكامل بين مراحل عملية المراجعة.

١٠,٦ أسئلة وتطبيقات.

١٠.٠١ العلاقة بين اختبار الرقابة واختبار التحقق الأساسي:

The Relationship between Control Testing and Substantive Testing

تتكون القوائم المالية للمنشأة من مجموعة من القوائم يتم إعدادها عن طريق الإدارة لأغراض توفير صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، ويتم عرض تلك القوائم كأرصدة حسابات (حيث يتم تجميعها وتبويبها على نحو ملائم) بالإضافة على عرض قائمة بالسياسات المحاسبية والإيضاحات التي تتمم القوائم المالية. حيث تشرح قائمة تلك السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة الأسس التي بناء عليها أعدت تلك القوائم المالية. وعند عرض أرصدة القوائم المالية (والإيضاحات المتممة لها) يقوم مديرو المنشأة بعمل تأكيدات صريحة **Implicit Assertions** عن تلك الأرصدة والبنود التي تمثلها. وعلى وجه أكثر تحديدًا فإنها تؤكد ضمنيًا على أن تلك الأرصدة تعتبر صحيحة وكاملة ودقيقة.

وفي هذا السياق يتعين على المراجع أن يعبر عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة وأرباحها وخسائر أو تدفقاتها النقدية أم لا. ومن أجل تحقيق ذلك يقوم المراجع بأداء اختبارات التحقق الأساسية، تلك الاختبارات تفحص التأكيدات المتضمنة في أرصدة القوائم المالية.

في ذلك الفصل يتم دراسة أهمية اختبارات التحقق الأساسية وعلاقتها باختبارات الرقابة في عملية المراجعة، كما يتم مناقشة أهداف تلك الإجراءات فضلا عن تناول المداخل المختلفة التي قد يتم إتباعها لاختبار أرصدة القوائم المالية بالإضافة إلى شرح إجراءات المراجعة التي يتم اختبارها بشكل أكثر شيوعًا لكل مدخل. وعلى وجه أكثر تحديدًا يتم مناقشة الإجراءات التحليلية المحددة والإجراءات المستخدمة لاختبار تفاصيل أرصدة القوائم المالية، وما إذا

كان ذلك يتم عن طريق اختبار العمليات المالية التي تولد تلك الأرصدة أم يتم اختبار تلك الأرصدة مباشرة. وبعد دراسة مبادئ اختبارات التحقق الأساسية يتم فحص تطبيق تلك الإجراءات بتفصيل أكثر عند مراجعة أرصدة حسابات القوائم المالية.

يستخدم المراجعون عمومًا خمسة أنواع من الاختبارات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية هي:- إجراءات التوصل إلي فهم الرقابة الداخلية، اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والاختبارات التفصيلية للأرصدة. حيث يتم تنفيذ النوعين الأولين من الاختبارات لتخفيض مخاطر الرقابة المقدرة. بينما تمثل الاختبارات الثلاثة الأخيرة كافة الاختبارات الأساسية. ويتم استخدام الاختبارات الأساسية بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف المخططة وتقع كافة إجراءات المراجعة في واحدة أو – أكثر – أحياناً من هذه الفئات الخمس.

وعند دراسة أهمية اختبار التحقق الأساسي في عملية المراجعة، من الأهمية بمكان أن يتم تقييم الطبيعة التكاملية لعملية المراجعة. حيث يتم تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق بصفة أساسية عن طريق الآتي:-

- فهم العميل وصناعته وأعماله وأنشطته.
- تحديد مستوى مخاطر المراجعة المرغوب (أو مستوى التأكد المرغوب) مع وضع حدود الأهمية النسبية.
- تقييم المخاطر الكامنة بمعنى تقييم احتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الداخلية.
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل.
- اختبار إجراءات الرقابة التي بناء عليها يقوم المراجع بتخطيط الاعتماد عليها بهدف منع التحريف المادي من الحدوث في القوائم المالية وبالتبعية تخفيض اختبار التحقق الأساسي.

من خلال استقراء الشكل رقم (١٠،١) يتضح أن كل من تقييم المراجع لفعالية نظام الرقابة الداخلية ونتائج اختبار إجراءات الرقابة التي بناء عليها يخطط المراجع الاعتماد عليها– سيكون له أثر جوهري على وجه التحديد على طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق الأساسية ويمكن مناقشة ذلك بإيجاز على النحو التالي:-

١– إجراءات الحصول على فهم بالرقابة الداخلية

Procedures to Obtain an Understanding Of Internal Control

سبق التعرض إلي المنهجية والإجراءات التي يتم استخدامها للتوصل إلي فهم الرقابة الداخلية وتوثيقها. ويركز المراجع اهتمامه في هذه المرحلة من المراجعة على كل من تصميم وتنفيذ جوانب الرقابة الداخلية. حيث تهدف هذه الإجراءات إلي التوصل إلي الفهم وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم. ويوجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التي ترتبط بفهم المراجع للرقابة الداخلية تم التعرض لها سابقًا:-

- تحديث وتقييم ممارسة المراجع السابقة مع المنشأة.
- الاستفسار من أفراد العميل.
- قراءة كتيبات استخدام النظام والسياسة لدى العميل.
- فحص المستندات والسجلات.
- ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية بالمنشأة.

٢– اختبارات الرقابة Tests of control

يتمثل الاستخدام الأساسي لفهم المراجع للرقابة الداخلية في تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن أمثلة ذلك تقدير هدف الدقة للعمليات المالية للمبيعات عند مستوى منخفض وتقدير هدف الوجود عند مستوى متوسط. وعندما يعتقد المراجع أن سياسات

وإجراءات الرقابة الداخلية قد تم تصميمها على نحو فعال، وعندما يكون من الكفاءة القيام بذلك، سيتم تقدير مخاطر الرقابة التي تعكس هذا التقييم. وللتوصل لهذا التقدير للمخاطر مع ذلك، يجب أن تكون مخاطر الرقابة المقدرة محددة بالمستوى الذي تدعمه الأدلة. ويطلق على الإجراءات التي يتم استخدامها للتوصل إلي هذه الأدلة اختبارات الرقابة.

ويتم تنفيذ اختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية. وتشمل هذه الاختبارات أنواع الإجراءات التالية:

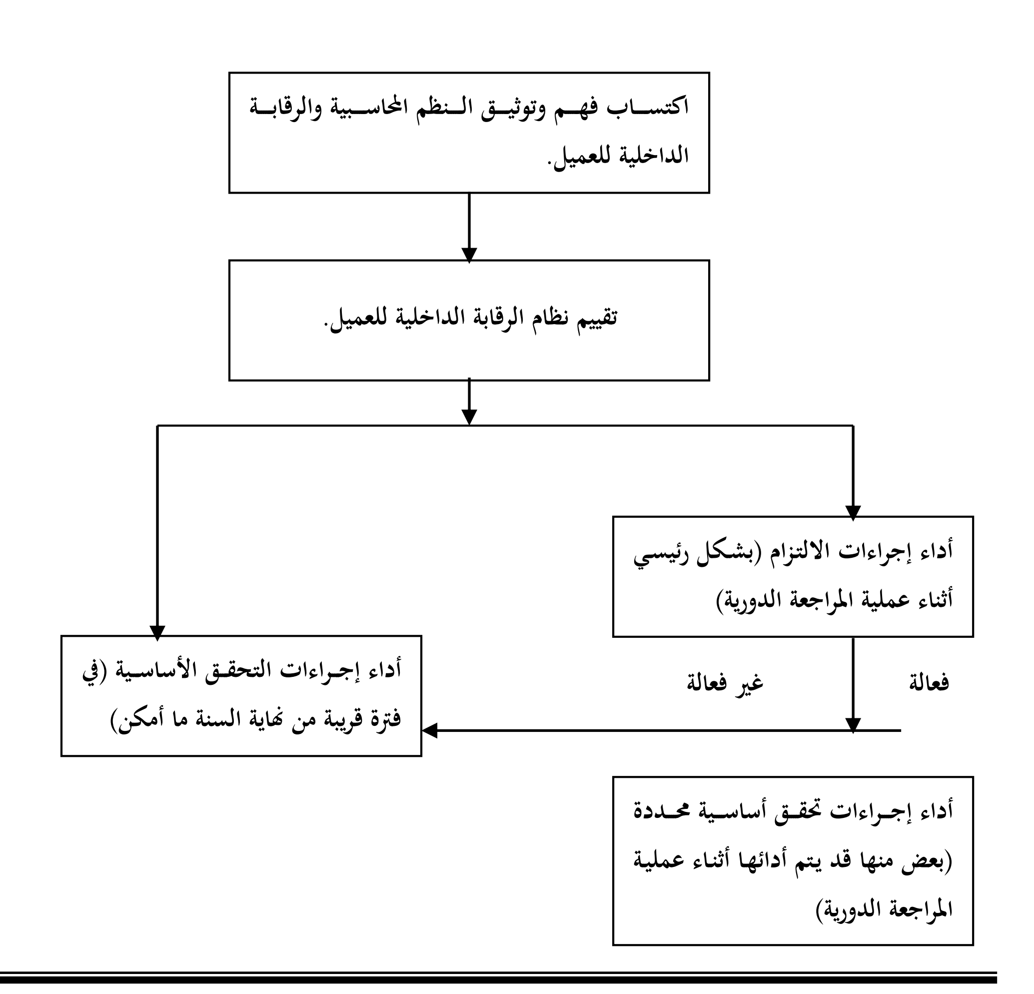
- الاستفسار من الأفراد الملائمين لدى العميل.
- فحص المستندات والسجلات والتقارير.
- ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالتقرير.
- إعادة تشغيل الإجراءات لدى العميل.

ويماثل الإجراء الأول والثاني نفس الإجراءات التي يتم استخدامها للتوصل إلي فهم الرقابة الداخلية. وهكذا يمكن النظر إلي أن تنفيذ اختبارات الرقابة على أنه استمرار لإجراءات المراجعة التي يتم استخدامها للتوصل إلي فهم الرقابة الداخلية. ويتمثل الفرق الأساسي في أنه من خلال اختبارات الرقابة يكون الهدف أكثر تحديداً وتكون الاختبارات أكثر شمولاً.

وعندما يقرر المراجع تقدير مخاطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى لأي هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية، يتم دمج الإجراءات المستخدمة للتوصل إلي فهم الرقابة الداخلية مع اختبارات الرقابة. وتتوقف كمية الأدلة الإضافية الخاصة باختبارات الرقابة الداخلية على مدى الأدلة التي تم التوصل إليه لفهم الرقابة الداخلية.

شكل بياني رقم (١٠٠١)

أثر تقييم واختبار الرقابة الداخلية



يوضح الشكل رقم (١٠,٢) اختبار الرقابة الذي يمكن تنفيذه لاختبار فعاليتها.

ويمكن تنفيذ اختبارات الرقابة بشكل منفصل عن باقي الاختبارات الأخرى، ولكن لاعتبارات الكفاءة يتم تنفيذها في نفس الوقت الذي يتم فيه تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، تتضمن اختبارات الرقابة التوثيق وإعادة التشغيل والتي عادة ما يتم تطبيقهما على نفس العمليات المالية التي يتم اختبارها للتعرف على مدى وجود أخطاء ومخالفات بها. وفي الواقع يوفر إعادة التشغيل أدلة إثبات بشكل متزامن عن أنواع الرقابة ومدى صحة ودقة القيم النقدية.

٣- الاختبارات الأساسية Substantive Tests

تمثل الاختبارات الأساسية إجراءات تم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية. ويطلق على هذه الأخطاء أو المخالفات الأخطاء والمخالفات النقدية **Monetary Errors Irregularities** وهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات. ويوجد ثلاث أنواع من الاختبارات الأساسية: الاختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

- الاختبارات الأساسية للعمليات Substantive Tests of Transaction

وهي تهدف إلى تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في كل مجموعة من مجموعات العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، يؤدي المراجع الاختبارات الأساسية للعمليات المالية لاختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت فعلاً، وما إذا كانت العمليات المالية للمبيعات المسجلة قد حدثت فعلاً، وما إذا كانت العمليات المالية التي حدثت فعلاً قد تم تسجيلها. ويؤدي المراجع أيضاً هذه الاختبارات لتحديد ما إذا كانت

الشكل رقم (١٠٠٢)

توضيح اختبارات الرقابة

توضيح لأنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة النموذجية
الموافقة على الائتمان قبل إتمام الشحن.	فحص الصفحة الخاصة بأوامر العميل لتحديد مدى وجود توقيعات للترخيص توضح الموافقة على الائتمان (التوثيق).
يتم تدعيم المبيعات بمستندات شحن مرخص لها، وأوامر العملاء التي تم الموافقة عليها ويتم إرفاق ذلك مع فاتورة المبيعات ذات النسختين.	فحص عينة من فواتير المبيعات ذات النسخ المزدوجة للتعرف على ما إذا كانت فاتورة قد تم تدعيمها بمرفقات تشمل المستند المرخص به وأمر العميل الذي يتم الموافقة (التوثيق).
الفصل بين الواجبات الخاصة بإعداد الفواتير، وتسجيل المبيعات، والتعامل مع النقدية المحصلة.	ملاحظة ما إذا كان الأفراد المسئولين عن التعامل مع النقدية لا يتحملون بمسئوليات محاسبية والاستفسار عن واجباتهم الأخرى (الاستفسار والملاحظة).
استخدام قائمة مصدق عليها للأسعار في تحديد سعر الوحدة المباعة.	ملاحظة ما إذا كان يتم استخدام قائمة الأسعار عند إعداد الفواتير مع مقارنة قائمة الأسعار بأسعار البيع الحالية (الملاحظة والتوثيق).
تصدير مستندات الشحن يومياً لإعداد الفواتير مع إصدار الفواتير في اليوم التالي.	ملاحظة ما إذا كانت مستندات الشحن يتم تصديرها يومياً لإعداد الفواتير وملاحظة متى يتم إصدار الفواتير (الملاحظة).
المحاسبة بشكل أسبوعي عن عدد مستندات الشحن وفاتورة البيع المزدوجة وتتبع ذلك في يومية المبيعات.	المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع المزدوجة ومستندات الشحن مع تتبع كل منهما في يومية المبيعات (التوثيق وإعادة التشغيل).
تجميع مستندات الشحن في ضوء الكميات التي تم شحنها يومياً.	فحص عينة عن مستندات الكميات التي تم شحنها يومياً، إعادة تجميع الكميات التي تم شحنها وتتبع الإجماليات وتسويتها مع تقارير المدخلات (إعادة التشغيل).
إرسال البيانات للعملاء بالبريد شهرياً.	ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال البيانات شهرياً بالبريد والاستفسار عن المسئول عن ذلك (الملاحظة والاستفسار).
يوجد دليل حسابات ملائمة.	فحص عينة من فواتير المبيعات للتعرف ما إذا كانت كل فاتورة تحتوى على رقم للحساب وأن هذا الرقم صحيح (التوثيق وإعادة التشغيل).
فحص يومية المبيعات شهرياً للتعرف على منطقية الإجمالي ومقارنة ذلك مع دفتر الأستاذ العام فيما يتعلق بالمبيعات ومردودات المبيعات.	إعادة تجميع يومية المبيعات شهرياً وتتبع الإجمالي في دفتر الأستاذ العام (إعادة التشغيل).

العمليات المالية للمبيعات المسجلة قد تم تسجيلها بدقة، وتم تسجيلها في الفترة الزمنية الملائمة، وتم تبويبها على نحو صحيح، وتم تلخيصها وترحيلها إلي دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية على نحو صحيح، وتم تلخيصها وترحيلها إلي دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية على نحو صحيح، فإذا كان المراجع واثقاً من تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية على نحو صحيح وتم ترحيلها على نحو صحيح، يستطيع المراجع أن يثق في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تشمل الإجراءات التحليلية المقارنات بين قيم مسجلة وتوقعات يتوصل إليها المراجع. وتتضمن عادة حساب النسبة المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية بالسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها.

يقوم العديد من المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مكثف، بسبب الانخفاض النسبي في تكلفة تنفيذها. وعادة ما يتم أداء الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل مختلفة من المراجعة هي مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع في تقرير أنواع الأدلة الأخرى التي يجب جمعها للتوصل إلي القدر المقبول من خطر المراجعة، وخلال عملية تنفيذ المراجعة بالاشتراك مع كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية الاختبارات التفصيلية للأرصدة.

الاختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام لحسابات قائمة الدخل والميزانية، إلا أنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالاختبارات التفصيلية للأرصدة بالميزانية. ومن أمثلة ذلك المصادقات عن أرصدة المدينين. وتعد هذه اختبارات هامة لأنه عادة ما يتم الحصول على الأدلة

من مصدر محايد عن العميل وبالتالي، يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير.

ويوجد للاختبارات التفصيلية للأرصدة هدف يتمثل في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات وبالتالي تعد هذه الاختبارات اختبارات أساسية، وعلى سبيل المثال اختبار المصادقات الخاص بالأخطاء والمخالفات النقدية تمثل اختبارات أساسية، وبالمثل يعد جرد المخزون والنقدية بمثابة اختبارات تحقق أساسية.

عموماً تأسيسا على تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية إذا ما استنتج المراجع أن إجراءات الرقابة غير فعالة في منع الخطأ المادي من الحدوث في القوائم المالية، أو بشكل بديل قد استنتج بصفة مبدئية أن إجراءات الرقابة تعتبر فعالة ولكن نتائج اختبارات الالتزام أثبتت أن ذلك لم يكن هو الموقف فإن المراجع سوف يحتاج أن يؤدي إجراءات تحقق مكثفة مثل تحقيق مستوى التأكد المرغوب فيه بأن القوائم المالية لم تحرف ماديًا. علاوة على ذلك فإن ذلك الاختبار سوف يحتاج أن يكون قريب ما أمكن من نهاية الفترة المحاسبية. وعلى النقيض فإذا استنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر فعالاً وذلك لاعتقاد تم تدعيمه عن طريق نتائج اختبارات الالتزام فإنه سوف يسعى بثقة معقولة للاعتقاد بأن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية صحيحة وكاملة ودقيقة. وكنتيجة لذلك فإن المراجع سوف يؤدي اختبارات تحقق أساسية أكثر محدودية عندما لا يكون الموقف كذلك، ومع ذلك فقد لا يتم حذف اختبارات التحقق الأساسية. ويتعين على المراجع أن يكون ويعبر عن رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية ذاتها وليس عن المخاطر الكامنة أو فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل. علاوة على ذلك فكما ذكر في الفصل التاسع ليس هناك نظام رقابة داخلية كامل حيث أن كل ذلك النظام يكون لديه بعض القيود الكامنة. لذلك فعلى الرغم من مدى الثقة التي تكون لدى المراجع بأن القوائم المالية لم يتم تحريفها ماديًا فمن أجل تكوين والتعبير عن الرأي المطلوب فإن بعض

اختبـارات التحقق لأرصـدة القـوائم الماليـة والإيضـاحات المرتبطـة دائمًا مـا تكـون ضرورية. وقد تضمن إيضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ فـي الفقرات أرقـام ٥١، ٥٣، ٥٤ بعنوان النظم المحاسبية والرقابة الداخلية وتقييمات مخاطر المراجعة نفس الأفكار والتي نصت على الأتـي[٣١].

«يؤثر تقييم مخاطر الرقابة للمراجع مع تقييم المخـاطر الكامنـة علـى طبيعـة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق التـي يتعين أدائهـا لتخفيض مخـاطر الاكتشـاف وبالتبعية مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول.

أن المستويات المقيمـة للمخـاطر الكامنـة ومخـاطر الرقابـة لا يمكـن أن تكـون منخفضـة بشـكل كـاف لإلغـاء الحاجـة لأن يقـوم المراجعـون بـأداء أي إجـراءات تحقق أساسية. فبغض النظر عن المستويات المقيمـة للمخـاطر الكامنـة ومخـاطر الرقابة فإن المراجعين يجـب أن يقومـوا بـأداء بعـض إجـراءات التحقـق الأساسـية لتأكيد القوائم المالية لأرصدة الحساب المادية ومجموعات العمليات.

١٠٠٢ أهداف ومداخل أداء اختبارات التحقق الأساسية

Objectives of and Approaches to Substantive Testing

- ١٠٠٢٠١ أهداف إجراءات التحقق الأساسية

Objective of Substantive Procedures

أن الهدف الشـامل لاختبـارات التحقـق الأساسـية يتمثـل فـي التحقـق مـن صـحة واكتمـال ودقـة أرصـدة القـوائم الماليـة والإفصـاحات بالإيضـاحات المتممـة للقـوائم المالية. وعلى وجه أكثر تحديدًا فإن الهدف يتمثل في التصديق أو عـدم التصـديق على التأكيدات المتضمنة في أرصدة القـوائم الماليـة وعلـى وجـه التحديـد التحقـق

[٣١] يتضمن معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ بعنوان تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية الفقرتين رقمي ٤١، ٤٥ صياغة مماثلة لتلك المتضمنة في الفقرات أرقام ٥١، ٥٣، ٥٤ لإيضاح معايير المراجعة رقم ٣٠٠ على التوالي.

من الآتي:-

١- أن أرصدة الحساب تعتبر صحيحة. بمعنى أنها تمثل معاملات صادقة وعدم تضمين أي قيم مصطنعة.

٢- أن أرصدة الحساب تعتبر كاملة. بمعنى أنها تتضمن كافة القيم الملائمة، أو بطريقة أدق لم يتم حذف أي حساب.

٣- تمثل أرصدة الحساب البنود التي تكون مملوكة عن طريق المنشأة (أو كما في حالة الأصول المستأجرة فإن المنشاة لها الحق في الرقابة على البنود التي تكون متماثلة للحقوق المرتبطة عادة بتلك الملكية).

٤- أن أرصدة الحساب تعتبر دقيقة حسابيًا.

٥- أن البنود المتضمنة في أرصدة الحساب قد تم تقييمها على نحو صحيح.

٦- أن البنود المتضمنة في أرصدة الحساب قد تم تبويبها على نحو صحيح.

٧- أن البنود المتضمنة أو المستبعدة من أرصدة الحساب قد تم تخصيصها على الفترة المحاسبية الصحيحة.

٨- أن أرصدة الحساب وأي إيضاحات مطلوبة قد تم الإفصاح عنها على نحو ملائم.

إن التحقق من كل من تلك التأكيدات يشكل أهداف المراجعة الخاصة. فإذا تم الوفاء بأهداف المراجعة الخاصة فإن الهدف الشامل للتأكد من صحة واكتمال ودقة أرصدة القوائم المالية سوف يتم الوفاء بها أيضًا.

يتضمن إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ الفقرتين ١٠، ١١ بعنوان دليل إثبات المراجعة ومعيار المراجعة الدولي رقم ٥٠٠ بعنوان دليل إثبات المراجعة أفكار متماثلة إلا أن التعبير عنها قد تم على نحو مختلف (أيضًا فإن الصياغة في إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ والمعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٠٠ مختلفين بشكل بسيط). وينص إيضاح معايير المراجعة رقم ٤٠٠ الفقرتين ١٠،

١١ على النحو التالي:

«عند محاولة الحصول على دليل إثبات من إجراءات التحقق الأساسي فيجب أن يقوم المراجعون بدراسة المدى الذي خلاله يدعم دليل الإثبات أي دليل إثبات أخر ناتج من ضوابط الرقابة الداخلية على تأكيدات القوائم المالية الملائمة».

تمثل تأكيدات القوائم المالية إيضاحات يقوم المديرون بتضمينها في القوائم المالية. أن تلك الإيضاحات أو التأكيدات أو المزاعم يتم وصفها بشكل عام على النحو التالي:

١– الوجود Existence

أي أن الأصل أو الالتزام يكون موجودًا في تاريخ معين.

٢– الحقوق والالتزامات Rights and Obligations

أي أن الأصل أو الالتزام يتعلق بالمنشأة في تاريخ معين.

٣– الحدوث Occurrence

أي أن العملية المالية أو الحدث الذي وقع يتعلق بالمنشأة أثناء الفترة الملائمة.

٤– الاكتمال Completeness

أي أنه ليس هناك أي أصول أو التزامات غير مسجلة. وكذلك ليس هناك أية عمليات أو أحداث غير مسجلة أو بنود لم يتم الإفصاح عنها.

٥– التقويم Valuation

أي أن الأصل أو الالتزام قد تم تسجيله بقيمته المرحلة الملائمة.

٦– القياس Measurement

أي أن العملية المالية أو الحدث قد تم تسجيله بالقيمة الصحيحة. وأن الإيراد أو المصروف قد تم تخصيصه على في الفترة الصحيحة.

٧- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

أي أن البند قد تم الإفصاح عنه وتبويبه ووصفه طبقا لإطار عمل التقرير واجب التطبيق (على سبيل المثال التشريع الملائم والمعايير المحاسبية واجبة التطبيق).

- ١٠،٢،٢ المداخل البديلة لاختيار التحقق الأساسي

Alternative Approaches to Substantive Testing

على الرغم من أن كافة اختبارات التحقق الأساسية تتمثل أهدافها في تحديد صحة واكتمال ودقة أرصدة القوائم المالية. فإن لها مدخلين أساسين هما:-

(i) الإجراءات التحليلية المحددة.

(ii) اختبارات التفاصيل.

(i) **إجراءات تحليلية محددة** Specific Analytical procedures

عندما يتم تبني ذلك المدخل فإنه يتم فحص العلاقات ذات المغزى بين أرصدة الحسابات أو بين المعلومات المالية وغير المالية للتأكد من معقولية القيم الملائمة في القوائم المالية.

(ii) **اختبارات التفاصيل** Test of Details

يمكن أن تأخذ اختبارات التفاصيل واحد من الشكلين التاليين:-

(a) اختبار العمليات والتي ينشأ عنها أرصدة الحسابات.

(b) اختبار أرصدة الحسابات الختامية مباشرة.

(a) **مدخل العمليات** Transactions Approach

عندما يتم تبني مدخل العمليات يتم تركيز الانتباه على الرصيد الافتتاحي للحساب محل المراجعة والعمليات التي تؤثر على الحساب أثناء فترة التقرير.

فإذا كان الرصيد الافتتاحي والعمليات قد تم تسجيلها وإضافتها على نحو صحيح فإن الرصيد الختامي يجب أن يكون بالضرورة صحيحًا.

(b) **مدخل الأرصدة** Balance Approach

عندما يتم اختبار أرصدة الحساب الختامية مباشرة فإن مكونات الرصيد يتم اختبارها عادة. على سبيل المثال فإن أرصدة حسابات المدينين الضرورية يتم اختبارها كوسيلة للتحقق الأساسي من رصيد حساب المدينين في الميزانية العمومية(٣٢).

بغض النظر عن اختبار المدخل الملائم لاختبار التحقق الأساسي فإن معيار المراجعة الدولي رقم ٥١٠ بعنوان الإجراءات التحليلية ينص على الأتي:-

«إن اعتماد المراجع على إجراءات التحقق الأساسية لتخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بتأكيدات قوائم مالية محددة قد يتم استنتاجها من اختبارات التفاصيل أو من الإجراءات التحليلية أو مزيج من كل منهما. أن القرار الخاص بتحديد أي الإجراءات يتم استخدامها لتحقيق هدف المراجعة المحدد يتأسس على حكم المراجع المهني عن الفعالية والكفاءة المتوقعة للإجراءات المتاحة في تخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات القوائم المالية المحددة(٣٣)

---

(٣٢) **في حالة حسابات الميزانية العمومية فإن الرصيد الافتتاحي يتم تحديده من الأرصدة الختامية المراجعة للفترة السابقة. أما بالنسبة لحسابات قائمة الربح أو الخسارة فإن الرصيد الافتتاحي بالطبع يعتبر صفرًا.**

(٣٣) **يتضمن إيضاح معايير المراجعة رقم ٤١٠ الفقرة (١٢) بعنوان الإجراءات التحليلية أفكار مماثلة لمعيار المراجعة الدولي رقم ٥١٠ الفقرة رقم ١٠ إلا أنه يركز على وجه أكثر صراحة على الإجراءات التحليلية حيث ينص على ما يلي:-**

إن القرار الخاص مما إذا كان الإجراءات التحليلية المستخدمة كإجراءات تحقق أساسية بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق استخدامها يعتمد بشكل أساسي على حكم المراجع المهني عن الفعالية والكفاءة المتوقعة للإجراءات المتاحة في تخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات القوائم المالية المحددة.

وعلـى الـرغم مـن أنـه قـد يـتم اختبـار مـداخل مختلفـة لاختبـارات التحقـق الأساسية. يتعين الإقرار بأنه كثيراً ما تستخدم تلك المداخل باعتبارها مكملة لبعضـها الـبعض. ويمكـن أن يـتم شـرح ذلـك بالإشـارة إلـى دورة المبيعـات وحسـابات المـدينين والمتحصـلات النقديـة الموضـحة فـي الشـكل البيـاني رقـم (١٠,٣).

وقد يتم استخدام إجراءات تحليلية محددة للتأكد من معقولية الأرصدة الختامية لحسابات المدينين. فإذا ما بدت تلك الأرصدة أنها معقولة فإن مدى اختبارات التحقق التفصيلي الإضافي يمكن أن يتم تخفيضه. وعلى النقيض من ذلك فإذا أشارت الإجراءات التحليلية إلى أن الرصيد قد تم تحريفه ماديًا فإن اختبارات التحقق الأكثر تكثيفـًا سوف تكون مطلوبة لتحديد طبيعة ونطاق أي خطأ (أو أخطاء). أن الإجراءات التحليلية المحددة يمكن أيضا استخدامها للتحقق من أرصدة حسابات أقل أهمية على سبيل المثال الفائدة على الحسابات التي لم تسدد في ميعادها أو الرسوم المرتبطة بأرصدة العملاء الدائنة.

شكل بياني رقم (١٠٠٣)

اختبار التحقق الأساسي لحسابات المدينين والحسابات المرتبطة

التحقق عن طريق	حسابات المدينين		التحقق عن طريق
اختبار عمليات المتحصلات النقدية ←	× متحصلات	× رصيد بداية الفترة	→ مراجعة السنة السابقة
	× خصم	× المبيعات	→ اختبار عمليات المبيعات
	× مرتجعات		
إجراءات تحليلية أو اختبار العمليات (اعتمادًا على الأهمية النسبية). ←	× ديون معدومة	× رسوم	→ الإجراءات التحليلية أو اختبار العمليات المالية (اعتمادًا على الأهمية النسبية).
		× فائدة	
	=	=	
		× رصيد أخر الفترة	→ الإجراءات التحليلية (لأغراض المعقولية) واختبارات مباشرة للرصيد.

– إن التحقق من أرصدة الحساب المكملة (على سبيل المثال المبيعات) يساعد بشكل متزامن على التصديق على أرصدة حسابات المدينين.

– أما التحقق من أرصدة حسابات المدينين (من خلال الاختبار المباشر) يساعد بشكل متزامن على التصديق على أرصدة الحسابات المرتبطة (على سبيل المبيعات).

من أجل تحديد صحة واكتمال ودقة رصيد حساب المبيعات فإن معاملات مبيعات الفترة يتم اختبارها. وبالمثل يمكن أن يتم التحقق من عمليات المتحصلات النقدية ومرتجعات المبيعات من أجل التحقق من أرصدة حساباتها. وجدير بالذكر فإن اختبارات تلك العمليات تخدم غرضين أساسيين هما:

١- التأكيد على رصيد الحساب الملائم في قائمة الربح أو الخسارة.

٢- كما أنها توفر في نفس الوقت دعم لعنصر حسابات المدينين.

فإذا تم التأكيد أيضًا على حساب المدينين من خلال اختبار التحقق المباشر ذلك فإنه يوفر ضمنيًا دعمًا لدقة رصيد الحساب المرتبط عن طريق الحصول على دليل إثبات مدعم بشكل تبادلي. على ذلك النحو فإن المراجع يمكن أن يسعى نحو التأكيد على أن كافة الحسابات التي تشكل دورة المبيعات والمدينين والمتحصلات قد تم تحديدها بعدالة.

وتجدر الإشارة إلى أن اختبار التحقق الأساسي يهدف إلي توفير تأكيد يتعلق بصحة واكتمال ودقة المعلومات المعروضة في القوائم المالية ومن ثم فأن هدفها مختلف تمامًا عن ذلك المرتبط باختبار الالتزام.

ففي ظل اختبار الالتزام يهتم المراجع بالتأكد من أن ضوابط الرقابة الداخلية التي بناء عليها يقوم بتخطيط الاعتماد عليها في منع الخطأ المادي من الحدوث في القوائم المالية يتم تشغيله بفعالية وأنه كان فعالاً خلال فترة التقرير، وبالتبعية فإن إجراءات الالتزام المؤداة بالارتباط بذلك على سبيل المثال معاملات المبيعات تبحث عن دليل إثبات يفيد بوضوح بأن عمليات المبيعات قد تم الترخيص بها. وأن عمليات الضرب والتجميع وترميز الحساب الموضحة في فواتير المبيعات قد تم اختبارها بشكل مستقل.

وعلى النقيض من ذلك فإن إجراءات التحقق الأساسية تهتم بفحص القيم النقدية وصحة تسجيل العمليات. وكثيرًا ما يحدث خلط وتشويش بين هذين

النـوعين مـن الإجـراءات بارتبـاط باختيـار العمليـات ويرجـع ذلـك بسـبب أن المستندات الأصلية المرتبطة بتسجيل العمليات يتم استخدامها لكلا النوعين من الاختبارات. على سبيل المثال قد يتم الفحص المستندي لنسخ فواتير المبيعات لتبين ما إذا كان التوقيعات موجودة. والتي تشير علـى أنـه قد تم فحص عمليات الضرب والجمع وتبويبات الحساب عن طريق شخص مستقل. في تلك الحالة فإن دليل إثبات الالتزام بإجراء الرقابة الداخلية قد كان مطلوبًا. نفس المستند قد يتم استخدامه لاختبـار التحقق الأساسـي- بمعنـى قيـام المراجع باختبـار أن كافة عمليـات الضـرب والجمـع كانـت صـحيحة رياضـيًا. وأن العمليـة الماليـة قـد تـم تبويبهـا علـى نحـو صـحيح. ويـتم اسـتخدام نفـس المسـتند الأصـلي (والعمليـة) للغرضين المختلفين على حد السواء.

١٠٠٣ إجراءات مراجعة التحقق Substantive Audit procedures

- ١٠٠٣٠١ نظرة عامة عن إجراءات مراجعة التحقق

Overview of Substantive Audit Procedures

سبق القول بعالية أن هنـاك نـوعين مـن اختبـارات التحقـق همـا الإجـراءات التحليلية المحددة واختبارات التفاصيل، كما سبق القول بـأن اختبـارات التفاصيل قـد تكـون إمـا اختبـارات للعمليـات أو اختبـارات مباشـرة لأرصـدة الحسـاب. أن العلاقة بين تلك الأنواع من اختبارات التحقق والإجراءات المستخدمة لكل منهـا يتم تصويرها في الشكل البياني رقم (١٠,٤) .

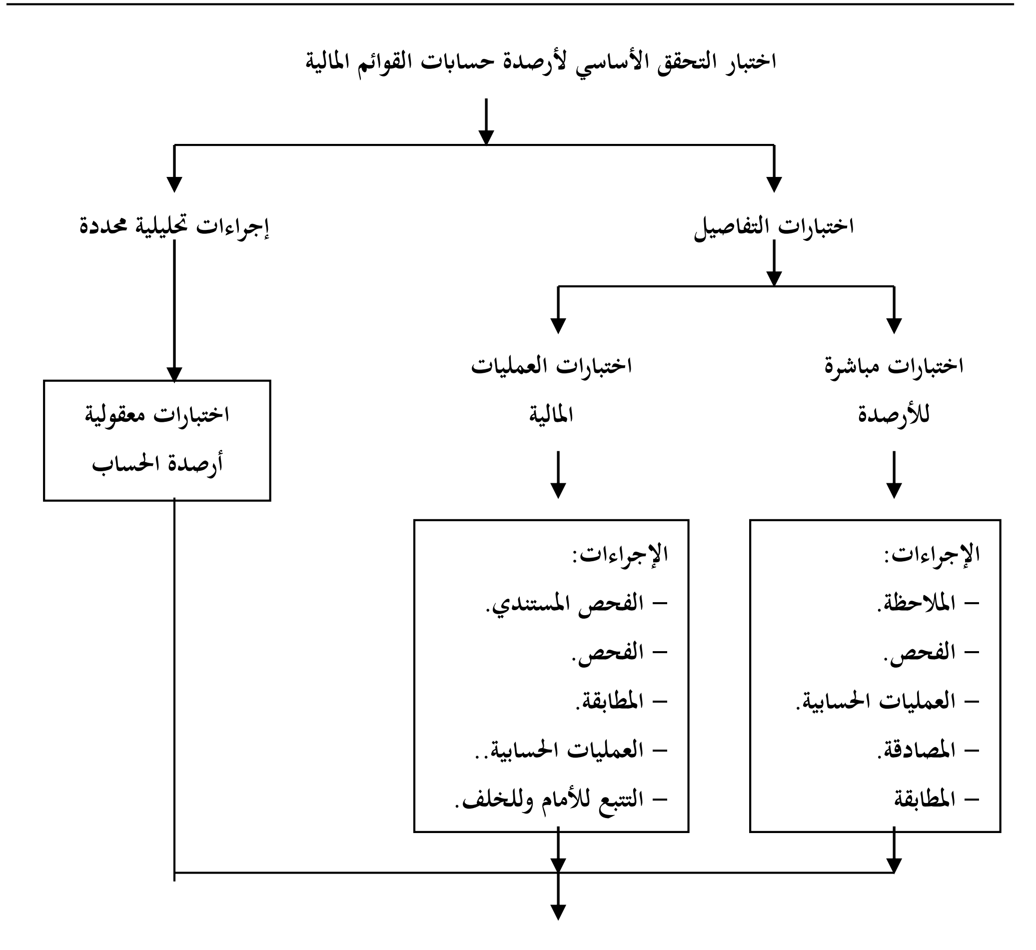
- ١٠٠٣٠٢ الإجراءات التحليلية المحددة

Specified Analytical Procedures

أثنـاء مراحـل تخطـيط عمليـة المراجعـة يـتم اسـتخدام الإجـراءات التحليليـة لمساعدة المراجع على فهم أنشطة العميل، وتقييم احتمال وجود الخطأ المادي

شكل بياني رقم (١٠٠٤)

نظرة عامة على إجراءات مراجعة التحقق الأساسى



فـي القـوائم الماليـة (قبـل مراجعتهـا) لتحديـد مجـالات المراجعـة ذات المخـاطر المرتفعـة، بالإضـافة إلـى تخطـيط طبيعـة وتوقيـت ونطـاق إجـراءات المراجعـة الأخرى. حتى تلك المرحلة. فإن مقاييس المنشأة الواسعة تعتبر هامة علـى سبيل المثال:- مؤشر التداول، ومؤشر القروض إلى حقوق الملكية ونسبة مجمل الربح والعائـد علـى الأصـول بالإضـافة إلـى العائـد علـى حقـوق المسـاهمين. أمـا أثنـاء مرحلة اختبار التحقق الأساسي فإن تركيز الانتباه يتمثـل فـي أرصـدة الحسـابات الفرديـة. للتمييـز بـين كـلا الاسـتخدامين للإجـراءات التحليليـة فـإن مصـطلح الإجراءات التحليلية الشاملة كثيراً مـا يتم تطبيقه علـى إجراءات تقييم المخـاطر العامة، أما الإجراءات التحليلية المحددة لاختبارات التحقق الأساسية فهي تركز على اختبار رصيد الحساب. ويوضـح إيضـاح معـايير المراجعة الإنجليزي رقم ٤١٠ (الفقـرتين ١٢، ١٣) بعنـوان الإجـراءات التحليليـة أنـه عنـدما تسـتخدم الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق تم النص على الأتي:-

«عـادة مـا يقـوم المراجـع بالاستفسـار مـن الإدارة عن قابليـة إتاحـة وإمكانيـة الاعتماد على المعلومـات المطلوبـة لتطبيـق الإجـراءات التحليليـة ونتـائج أي تلـك الإجـراءات المـؤداه عن طريـق المنشـأة. وقد يكـون مـن الكفـاءة أن يتم استخدام البيانات التحليلية المعدة عن طريق المنشـأة بشـرط أن يكـون هـؤلاء المـراجعين مقتنعين بأن تلك البيانات قد تم إعدادها على نحو ملائم».

وقد أضـاف الإيضـاح أيضًـا أنـه عنـدما يسـتهدف تطبيـق الإجـراءات التحليليـة كإجراءات تحقق أساسية فـإن المـراجعين يتعين عليهم دراسـة عدد من العوامـل على سبيل المثال:-

- إمكانيـة وضـوح والتنبـؤ بـالعلاقات المحددة لأغـراض المقارنـة والتقويم.
- أهداف الإجراءات التحليلية والمدى الذي خلاله تكون نتائجها قابلة للاعتماد.
- الدرجة التي لا يمكن خلالـها تجميع المعلومـات على سبيل المثـال قد تكون

الإجراءات التحليلية أكثر فعالية عند تطبيقها على القوائم المالية على الأقسام الفردية للعملية.

- إمكانية إتاحة المعلومات سواء المالية (على سبيل الموازنات والتنبؤات) بالإضافة إلى المعلومات غير المالية (على سبيل المثال عدد الوحدات المنتجة أو المباعة).

- ملائمة المعلومات المتاحة على سبيل المثال ما إذا كان يمكن توقع الموازنات المقررة كنتائج بدلا من تقرير أهداف يتعين تحقيقها.

- أن تطبيق الإجراءات التحليلية المحددة تتأسس على توقعات بأن العلاقات بين البيانات موجودة ومستمرة في غياب الظروف التي تشير إلى العكس. ومع ذلك فإن الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية المحددة تعتمد على تقييم المراجعين لمخاطر أن الإجراءات التحليلية يمكن أن تحدد العلاقات المتوقعة إلا أنه في الحقيقة يوجد تحريف مادي[٣٤].

أن الإجراءات التحليلية المحددة عادة ما تستخدم أثناء مرحلة مراجعة اختبارات التحقق الأساسية بطريقتين مختلفتين كاختيارات مبدئية لأرصدة الحساب عندما تكون إجراءات التحقق الأكثر تكثيفًا مطلوبة بالإضافة إلى الاختبارات الكاملة عندما يكون مطلوب أداء إجراءات أقل تكثيفًا.

---

[34] يعتبر معيار المراجعة الدولي رقم ٥١٠ الفقرات ١١، ١٢، ١٤ متماثل مع الفقرات ١٢، ١٣، ١٦ لإيضاح معيار المراجعة رقم ٤١٠، ومع ذلك فبخلاف الفقرة ١٣ من ذلك الإيضاح فإن الفقرة ١٢ من المعيار الدولي يتضمن أحد العوامل التي يحتاج المراجعون لمراعاته عند وجود نية لديهم باستخدام الإجراءات التحليلية المحددة يتمثل في إمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة على سبيل المثال ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها بعناية كافية.

(i) الإجراءات التحليلية المحددة كاختبارات مبدئية

Specific Analytical Procedures as Preliminary Tests

بالنسبة للحسابات التي عندها يكون اختبار التحقق المكثف مطلوبًا (على سبيل المثال المدينين والمخزون) يتم استخدام الإجراءات التحليلية المحددة بصفة عامة كاختبارات مبدئية بهدف اختبار معقولية أرصدة الحساب كأساس للتقرير عن المدى الذي يعتبر خلاله إجراء اختبار التحقق الإضافي أمرًا مطلوبًا. وعندما يبدو رصيد الحساب أنه معقولا فمن المحتمل ألا يكون التحريف المادي موجودًا. في تلك الحالات بكون إجراء قليل من اختبار التحقق الأساسي مطلوبًا مقارنة بالمواقف التي خلالها يبدو من المحتمل أن يكون هناك تحريف مادي. يوضح القسم رقم ١٠,٦ استخدام الإجراءات التحليلية المحددة كاختبارات مبدئية عند مراجعة المخزون.

(ii) الإجراءات التحليلية المحددة كاختبارات كاملة

Specific Analytical Procedures as Complete Tests

بالنسبة للحسابات التي عندها تكون اختبارات التحقق الأقل كثافة مطلوبة (على سبيل المثال غالبًا ما يطبق ذلك في حالة استخدام المصروفات المدفوعة مقدمًا والفوائد المدفوعة). فإن الإجراءات التحليلية المحددة كثيرًا ما يتم استخدامها لاختبار معقولية أرصدتها. فإذا ما بدت أنها معقولة فلا يتم الاضطلاع بأية اختبارات إضافية، ومع ذلك فإذا ما ظهرت أخطاء من ثم فإن الحساب الملائم يتعرض لمزيد من الاختبارات التفصيلية.

وفيما يلي مثالين يشرحان الطريقة التي يمكن خلالها أن تشكل الإجراءات التحليلية المحددة اختبارات تحقق كاملة

١- تاريخيًا فإن مرتجعات المبيعات قد تكون لها علاقة ثابتة عادلة مع المبيعات، ومن ثم فإن افتراض أن لا شيء قد نما إلى علم المراجع يشير إلى

تلك العلاقة قد لا تكون كذلك في السنة الحالية. فإذا تم حساب رصيد مرتجعات المبيعات كنسبة من المبيعات فإن النتائج يجب أن تكون متماثلة لنظيرها في الأعوام السابقة. فإذا ما كان الأمر كذلك فإن رصيد الحساب من المحتمل أن يفترض بأنه يبدو معقولاً ويتم قبوله على أنه صادق وعادل.

٢- قد يتم تقدير رصيد حساب الفائدة المدفوعة عن طريق استخدام علاقة واضحة بين متغيرين وعلى وجه أكثر تحديدًا قد يتم التأكيد على العلاقة بين متوسط القرض ومتوسط معدل الفائدة في الفترة محل التقدير. ومن ثم فإن متوسط معدل الفائدة يتم تطبيقه على متوسط القروض بحيث يتم توفير تقدير لرصيد حساب الفائدة المدفوعة في ظل غياب الظروف الاستثنائية المعروفة للمراجع. فإذا ما كان رصيد حساب الفائدة المدفوعة قريب من قيمته المقدرة فسوف يتم الحكم على الرصيد بأنه يبدو معقولا ويتم قبوله على أنه رصيد صادق وعادل.

- **١٠،٣،٣ اختبارات التفاصيل** Test of Details

كما سبق القول في القسم رقم ١٠,٣ بعالية فإن اختبارات التحقق من التفاصيل قد تتضمن اختبار العمليات التي تتسبب في تكوين رصيد الحساب أو قد تقوم مباشرة باختبار الرصيد ذاته. أن المدخل المختار بصفة عامة هو الذي يوفر أكثر الوسائل كفاءة للتحقق من صحة واكتمال ودقة رصيد الحساب محل المراجعة.

(i) اختبار العمليات المالية Testing Transactions

أن حسابات قائمة الأرباح والخسائر (بمعنى حسابات الإيرادات والمصروفات) تبدأ بصفة عامة برصيد صفر في بداية الفترة المحاسبية وبصفة عامة تتسم العمليات المكونة للحساب بأنها ذات طبيعة متماثلة على سبيل المثال فإن القيود المالية في حسابات المشتريات والمبيعات عادة ما يتم حصرها في

المبيعات النقدية أو المبيعات الآجلة وكذلك المشتريات النقدية والآجلة على التوالي. مثل ذلك التماثل في العمليات يسهل من اختبار نتائجها عن طريق اختبار العمليات. حيث يتسم ذلك الاختبار بوجه عام بأنه أكثر كفاءة من الاختبار المباشر لأرصدة الحساب الملائمة.

نفس الأمر يطبق على بعض حسابات الميزانية العمومية. حيث عندما يوجد عدد من العمليات المؤثرة على الحساب أثناء فترة التقرير يتسم بأنه صغير نسبيًا مقارنة بحجم رصيد الحساب فإن اختبار العمليات على الحساب قد يكون أكثر كفاءة من الاختبار المباشر للرصيد الختامي. وكمثال على ذلك طريقة حساب السيارات في المنشآت التي لها حجم سيارات ضخم ولكنها تنتج من مجرد بضعة عمليات إضافات أو استبعادات (على سبيل المثال شركة **British Telecom**). في حالة حسابات الميزانية العمومية فإن الرصيد الافتتاحي يتم التحقق منه أثناء مراجعة السنة السابقة. أما بالنسبة لحسابات الإيرادات والمصروفات فإذا كان الرصيد الافتتاحي والعمليات المؤثرة على الحساب قد تم تسجيلها وإضافتها على نحو صحيح فإن الرصيد الختامي يجب أن يكون صحيحًا.

وكما هو موضح في الشكل رقم (١٠,٣) فإن الإجراءات الرئيسية لاختبار دقة وصحة واكتمال العمليات تتمثل في الفحص المستندي، والفحص والمطابقة وإجراء العملية الحسابية والتتبع. أن كافة تلك الإجراءات بخلاف التتبع يتم توجيهها تجاه فحص دقة أرصدة حسابات القوائم المالية. بعبارة أخرى فحص دقة القيمة وفترة الحساب والتقرير. ويمكن شرح إجراءات المراجعة هذه على النحو التالي:-

- **فحص المستندات الأصلية** Vouching of Source Documents

حيث يستخدم الفحص في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية كانت صادقة

أم لا وإذا ما تم تسجيلها في الحساب أو الفترة الصحيحة أم لا. يقوم المراجع باختبار تبويبات دليل الحساب للعمليات المالية ولاسيما تلك العمليات القريبة من نهاية السنة بالإضافة إلي فحص تواريخ وشروط العمليات للتأكد من الفترة التي ترتبط بها.

– **فحص المستندات** Inspection of Documents

على سبيل المثال قد يتم استخدام قوائم الأسعار لاختبار أن الأسعار الصحيحة قد تم تطبيقها على البضاعة والخدمات المشتراة أو المباعة.

– **المطابقة** Reconciliation

قد تستخدم المطابقة على سبيل المثال للتأكد من أن أوامر الشراء المرتبطة وتقارير الاستلام وفواتير الموردين واذون الصرف قد تم مطابقتها جميعًا من حيث كميات وأسعار البضائع التي تم طلبها واستلامها وفواتير أو المطالبة المستحقة وتواريخ السداد. وبالمثل قد يتم التحقق من وجود مطابقة بين إجماليات المستندات الأصلية مع قيود اليومية، أو أن قيود اليومية قد تم مطابقتها مع سجلات الأستاذ.

– **إجراءات العمليات الحسابية للبنود** Computation Of items

على سبيل المثال فإن عمليات الضرب والجمع على المستندات الأصلية قد يتم أدائها عن طريق المراجع من أجل اختبار أن العمليات المالية قد تم تسجيلها عند قيمتها الصحيحة.

إن التتبع للخلف وللأمام تمثل إجراءات تحقق أساسية مصممة لاختبار صحة واكتمال العمليات المسجلة وليس التحقق من مدى دقتها.

– **التتبع للخلف** Tracing Backwards

يتضمن التتبع للخلف تتبع قيود مختارة للخلف من خلال السجلات المحاسبية

من القوائم المالية ومن خلال دفاتر الأستاذ وقيود اليومية إلى المستندات الأصلية. ذلك الإجراء مصمم لاختبار أن القيم المسجلة في القوائم المالية تمثل عمليات مالية عادلة صادقة. وأن أرصدة حساب القوائم المالية لم يتم المغالاة في تحديدها. وبسبب القابلية للرغبة العادية في وجود أصول أو إيرادات أكثر وليس أقل فقد يكون هناك حافز للمغالاة في حسابات الأصول والإيرادات. أن التتبع للخلف يتسم بأنه ذو تطبيق خاص يتمثل في التأكد من أن أرصدة حسابات الأصول والإيرادات تعتبر صحيحة ولم يتم المغالاة في تحديدها.

– **التتبع للأمام** Tracing Forwards

يتضمن التتبع للأمام تتبع عمليات مختارة للأمام من خلال السجلات المحاسبية من المستندات الأصلية من خلال قيود اليومية ودفاتر الأستاذ إلى القوائم المالية. ذلك الإجراء مصمم لاختبار أن أرصدة حسابات القوائم المالية تتضمن كافة العمليات المالية وأنها قد تمت في الفترة الصحيحة. وبسبب الرغبة في وجود حسابات التزامات ومصروفات أقل وليس أكثر فقد يكون هناك حافز لتدنيه حسابات الالتزامات والمصروفات. أن التتبع للخلف ذو تطبيق خاص لاختبار اكتمال أرصدة حسابات الالتزامات والمصروفات. والتأكد من أنها لم يتم تدنيتها.

(ii) **الاختبارات المباشرة للأرصدة** Direct tests of Balances

بالنسبة لبعض الحسابات يعتبر من الأمور الأكثر كفاءة مراجعة الرصيد الختامي مباشرة بدلاً من فحص العمليات التي تشكل الرصيد. يطبق ذلك على سبيل المثال على كثير من حسابات الميزانية العمومية على سبيل المخزون والمدينين والاستثمارات والقروض.

إن إجراءات المراجعة الرئيسية المستخدمة لفحص صحة واكتمال ودقة

أرصدة الحساب تتمثل في الملاحظة والفحص والعمليات المحاسبية والمصادقة والمطابقة. ويتم شرح تلك الإجراءات على النحو التالي:-

– الملاحظة Observation

تستخدم الملاحظة على سبيل المثال في تحديد وجود وكمية وجوده المخزون والأصول الثابتة على سبيل المثال المصانع والآلات والمعدات والسيارات (في بعض الحالات تمتد الملاحظة إلى ملاحظة تحديد أرقام الأصول على سبيل المثال عدد المحركات والشاسيهات الخاصة بالسيارات).

– فحص المستندات Inspection of Documents

على سبيل المثال الأوراق المالية القابلة للتداول والقروض وعقود التأجير وعقود الشراء التأجيري. ويتم استخدام فحص المستندات للتأكيد على وجود البنود المرتبطة والتأكد من شروطها وحالاتها.

– العمليات الحسابية للحسابات Computation of Accounts

على سبيل المثال الإهلاك ومخصص الإهلاك المتجمع والديون المشكوك في تحصيلها أو مخصص الديون المعدومة. ويستخدم ذلك الإجراء للتأكيد على الدقة الحسابية لتلك الأرصدة.

– المصادقة Confirmation

تستخدم المصادقة للتأكد من معلومات معينة مع جهات خارج عميل المراجعة. على سبيل المثال رصيد المدينين وحسابات البنك وعديد من البنود الأخرى على سبيل المثال الالتزامات الشرطية والارتباطات.

المطابقة Reconciliation

تستخدم المطابقة على سبيل المثال في مطابقة رصيد حساب البنك في الأستاذ العام مع خطاب المصادقة المستلم من البنك. ومطابقة إجماليات الأستاذ

الفرعي مع حساب المراقبة الملائم في الأستاذ العام.

١٠.٠٤ تطوير برنامج المراجعة Developing The Audit Programmer

- ١٠.٠٤.١ مراحل إعداد برنامج المراجعة Stages of Audit Programmer

يتكون برنامج المراجعة من مجموعة من إجراءات المراجعة التفصيلية المصممة للوفاء بأهداف مراجعة محددة لكل قطاع مراجعة. وطبقاً لإيضاح معايير المراجعة رقم ٢٠٠ بعنوان التخطيط **Planning**:-

«يجب على المراجعين تخطيط وتوثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المخططة. وقد يأخذ التوثيق شكل برنامج للمراجعة الذي يحدد إجراءات المراجعة التي يهدف المراجعين إلي تبنيها. كما أنه يتضمن إشارة إلي تلك الأمور الأخرى على سبيل المثال أهداف المراجعة، والتوقيت وحجم العينة وأساس الاختيار الخاصة بكل مجال. يخدم برنامج المراجعة مجموعة من التعليمات إلي فريق أعضاء المراجعة وكوسيلة للرقابة على وتسجيل التنفيذ الملائم للعمل. يعتمد مستوى التفاصيل في برنامج المراجعة على تعقيد عملية المراجعة ومدى التوثيق الآخر بالإضافة إلي خبرة أعضاء فريق المراجعة (الفقرتين رقمي ١٣، ١٥).

وعادة ما يتم إعداد برنامج عملية المراجعة (على الأقل نظرياً) من خلال مرحلتين هما:-

(i) مرحلة التخطيط. **(ii)** مرحلة الأداء.

(i) **مرحلة التخطيط** Darning Format

في تلك المرحلة يتم تحديد أهداف المراجعة لكل مجموعة من العمليات وكل رصيد حساب في القوائم المالية داخل قطاع المراجعة. على سبيل المثال فإن

أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المشتريات قد تقوم بالتأكد عما إذا:-

- قد تم تسجيل عمليات المشتريات.
- قد تم الترخيص بعمليات المشتريات.
- أن عمليات المشتريات المسجلة شرعية.
- أن عمليات المشتريات المسجلة تعتبر كاملة.
- أن عمليات المشتريات قد تم تبويبها على نحو ملائم.
- أن عمليات المشتريات قد تم تحديدها عند قيمتها الصحيحة.
- أن عمليات المشتريات قد تم تسجيلها في فترة المحاسبية الصحيحة.

تأسيساً على فهم المراجع بالعميل ونتائج إجراءات الفحص التحليلي الشاملة بالإضافة إلي تقديمه المبدئي لضوابط الرقابة الداخلية للعميل ، فإن المراجع يحدد كيف يتم الوفاء بكل هدف مراجعة محدد بشكل أفضل من خلال إجراءات الالتزام أو إجراءات التحقق الأساسي بالإضافة إلي تحديد الإجراءات المحددة التي يتم أدائها. وقد يتم تحديد إجراءات معينة على أنها ملائمة للوفاء بأكثر من هدف واحد. ويتم تكرار تلك العملية بشكل منظم لكل قطاع مراجعة.

(ii) **مرحلة الأداء** Performance Format

متى تم إعداد قوائم إجراءات المراجعة التي يتعين أدائها، يتم ترتيب الإجراءات في تتابع منطقي، ويتم إلغاء أية إجراءات متشابكة أو متداخلة ولاشك أن ذلك يؤدي إلى قائمة بإجراءات المراجعة التي قد يتم تحديدها بطريقة تتلائم مع أدائها وفي النهاية يمثل ذلك ما يعرف ببرنامج المراجعة **Audit Programme**.

على الرغم من أنه يمكن تحديد (ووصف) هذين المرحلتين من إعداد برنامج المراجعة، وعندما يتم توليد برامج المراجعة إليكترونياً (وعادة ما تكون هذه هي الحالة) فإن المرحلتين يمكن أن يحدثا بشكل متزامن (وهذا يعني أن إجراءات مرحلة التخطيط يتم ترتيبها بشكل متزامن مع مرحلة أدائها).

إن المستند النهائي (سواء أكانت في شكل ورقي أو الكتروني) يحدد لكل قطاع مراجعة الآتي:

- أهداف المراجعة التي يتعين الوفاء بها.

- الإجراءات التي يتعين أدائها (سواء إجراءات الالتزام أو التحقق الأساسية) للوفاء بالأهداف المحددة.

- توقيت الإجراءات. بمعنى إذا كان يتعين أدائها أثناء الفترة الدورية أو الفترة النهائية (نهاية العام).

- ٢،٤،١٠ **أنواع برامج المراجعة** Types of Audit Programmes

من المتعذر عملياً إعداد برنامج مراجعة موحد **Standard Programs** يفي بجميع عمليات المراجعة ويحتوي الإجراءات والخطوات التي يمكن تطبيقها على كافة المنشآت التي يكلف مراقب الحسابات بمراجعة حساباتها، وحتى على المنشآت المتماثلة في النشاط ذلك لأن لكل منشأة ظروفها الخاصة من حيث الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري فيها وغير ذلك.

وعلى أية حال توجد ثلاثة أنواع من البرامج ولكل نوع منها مزاياها وعيوبها:-

(A) **البرامج النموذجية** Standard Programs

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات المراجعة التي يمكن تطبيقها في نوع معين من المنشآت المتماثلة. وعلى سبيل المثال يضع المراجع لمنشآت التجارية برنامجاً نموذجياً ، فإذا عهد إليه مراجعة حسابات منشأة تجارية أمكنه البدء في التحضير لهذه العملية في ضوء هذا البرنامج، على أن يعدل في بعض ما يحتويه في ضوء ما يحصل عليه من معلومات وما يستنتجه من رأي حول نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

وعموماً تصمم معظم منشآت المحاسبة العامة الكبرى برامج مراجعة قياسية خاصة بها. بينما تقوم منشآت المحاسبة العامة الصغرى بشراء برامج مراجعة مماثلة من منظمات خارجية. وعادة ما تتمثل برامج المراجعة القياسية في برامج إليكترونية ويمكن تعديلها بسهولة للتوافق مع الظروف الخاصة بكل حالة مراجعة. ومن أمثلة برامج المراجعة القياسية المتاحة للشراء برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **Audit Program Generator (APG).** ويحتوي هذا البرنامج القياسي على برامج مراجعة وقوائم اختيار عامة وقوائم اختبار خاصة بالنشاط والتي يمكن للمراجع أن يعدلها لتتناسب مع كل حالة من حالات المراجعة.

ويمكن لبرامج المراجعة القياسية، سواء تم تصميمها داخل منشأة المحاسبة أو تم شراؤها من منظمة خارجية، أن تزيد بدرجة كبيرة من كفاءة المراجعة إذا تم استخدامها على نحو ملائم. ولا يجب استخدامها، ومع ذلك، كبديل للحكم المهني للمراجع. ونظراً لأن كل حالة مراجعة تكون لها خصائصها الخاصة، فمن الضروري أن يتم إضافة وتعديل، أو حذف خطوات داخل برنامج المراجعة القياسي لجمع الأدلة الكافية.

وإذا كان مثل هذا النوع من البرامج يكفل ما منع ما يحدث من سهو في اتخاذ إجراء لازم من إجراءات المراجعة. إلا أنه رغم هذا لا ينصح بإتباع هذا النوع، لأنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة ما يحدث من تطور في المنشآت نفسها أو في علم المراجعة وخصوصاً في ظل عالم سريع ودائب التطور والتغيير.

(B) البرامج المحددة مسبقاً

Planned or Predetermined Audit Programs

ويقصد بها تلك البرامج التي تتألف من قوائم تفصيلية تبين الإجراءات الفنية

الواجب اتخاذها لتحقيق أهداف المراجعة، والتي تعد بعد دراسة تفصيلية متأنية لظروف المنشأة الموضوع لمراجعتها مثل هذا البرنامج، وبعد أن يتفهم مراقب الحسابات كافة الأوضاع المحيطة بتلك المنشأة بذاتها ودرجة ومدى كفاية الرقابة الداخلية فيها.

ومن الواضح يختلف عن البرنامج الموحد الذي يوضع ليطبق على جميع المنشآت بالرغم من اختلاف طبيعتها وكيانها القانوني وتنظيمها الإداري.

ولعل أبرز مزايا استخدام ذلك النوع ما يلي:-

١- يساعد البرنامج التفصيلي المرسوم والموضوع مقدماً على حسن تقسيم العمل في مكاتب المراجعين الممتهنين وبين الأعضاء الفنيين بالمكتب أو الإدارة كل حسب كفاءته وخبرته ودرجته المالية والوظيفية. ذلك لأن هناك أعمالاً تتطلب خبرة خاصة ودراية فنية واسعة ، فأما أن يتولاها المراجع بنفسه أو يعهد بها إلي أحد مساعديه الذين لديهم الخبرة الكافية **Seniors** (المساعدون الأوائل والمساعدون بالمكاتب- والمراجعون الأوائل والمراجعون بإدارات مراقبة الحسابات). أما الأعمال الأقل أهمية وخطورة فيعهد بها إلي من هم أقل خبرة أو ذوي الخبرة المتوسطة **Semi-Senions**

وأخيراً بالنسبة للإجراءات الروتينية التي لا تحتاج إلي خبرة فنية خاصة، كالمراجعة الحسابية مثلاً ، فيمكن أن يكلف بأدائها المندوبون والمساعدون الجدد **Juniors** (المساعدون تحت التمرين- أو المراجعون تحت التمرين).

ولاشك أن حصر إجراءات وخطوات عملية المراجعة جميعها في برنامج مكتوب ومرسوم وموضوع مقدماً، سوف يساعد المراجع على حسن تقسيم العمل، وتكليف كل فئة ممن يعاونون بما يمكنه القيام به. وبالإضافة إلي ذلك يستطيع المراجع متابعة أعمال معاونية، ومراقبة سلامة تنفيذهم لتفصيلات برامج المراجعة.

٢- إن وجود برنامج مرسوم متضمناً كافة الخطوات الواجب اتباعها يطمئن المراجع من جهة إلي عدم السهو عن اتخاذ الإجراءات أو الخطوات الضرورية لعملية الفحص في أية مرحلة من المراحل، ومن جهة أخرى إلي عدم تكرار بعض الخطوات الضرورية لعملية الفحص في أية مرحلة من المراحل، ومن جهة أخرى إلي عدم تكرار بعض الخطوات، مما يترتب عليه ضياع الكثير من جهد المراجع.

٣- يمثل هذا البرنامج سجلاً كاملاً للعمل الذي أداه المراجع أو مندوبية وهذا السجل قد يستخدم لتحقيق هدفين:

(A) يساعد المراجع على تتبع ما تم فعلاً من عملية الفحص أول بأول ومعرفة الوقت اللازم لإنجاز العمليات المتبقية. وبذلك يتمكن المراجع من تنظيم توزيع العمل على موظفي المكتب.

(B) يستخدم كدليل على قيام المراقب بالمهمة التي عهد بها إليه وفقًا للأصول والمبادئ والمستويات المتعارف عليها وبذله العناية المهنية اللازمة، كلما دعت ظروف إلي وضع المراجع موضوع المسئولية أو التقصير.

٤- يعتبر هذا النوع من البرامج نواة لعمليات الفحص والمراجعة للسنوات المقبلة.

وبالرغم من المزايا العديدة التي يحققها هذا النوع من برامج المراجعة، فإن هناك انتقاد لاستخدام البرامج المرسومة مقدماً. حيث أن هذا النوع من البرامج قد يؤدي إلي تحويل عمليات الفحص والمراجعة إلي عمليات روتينية بحتة تؤدي بطريقة آلية. كما قد تؤدي هذه البرامج إلي الحد من قدرة المندوبين على الابتكار أو التجديد.

حيث أن بعض موظفي مكاتب المراجعة يقومون بعملهم وفقاً للبرامج المرسومة لهم بطريقة آلية دون أدنى تفكير أو تقدير للمسئولية الخطيرة الملقاة

على عاتقهم، حيث أن كل همهم هو إنجاز المهمة التي عهد بها إليهم بأسرع ما يمكن. وكثيراً ما يؤشرون على الدفاتر أو المستندات بما يفيد إطلاعهم عليها ومراجعتهم لها دون أن يقوموا في الحقيقة بفحص أو مراجعة هذه الدفاتر أو المستندات.

ولكي يتم تلافي هذا العيب، وحتى لا تصبح برامج المراجعة المرسومة مقدماً سبباً في تحويل عمليات المراجعة إلي عمل آلي يجب على المراجع أن يشجع باستمرار موظفي مكتبه على أبداء ما يعن لهم من ملاحظات على البرامج الموضوعة لهم، بالإضافة إلى اقتراح أي تعديل يرونه مناسباً في البرامج التي بأيديهم سواء ترتب على اقتراحهم هذا حذف بعض الخطوات لعدم أهميتها أو إضافة خطوات جديدة لضرورتها.

ويجب على المراجع أن يقوم بمراجعة البرامج التي وضعها من وقت لآخر وأن يدخل عليها من التعديلات والتغييرات ما يراه مناسباً للظروف التي استجدت وعليه أيضاً أن يجتمع بمندوبيه من وقت لآخر، وأن يستمع إلي ما يبدونه من ملاحظات ، وأن يطلب منهم إعداد تقارير أسبوعية عما تم إنجازه من عمليات المراجعة ونتائج فحصهم لهذه العمليات.

٣- برامج تحوي الخطوط الرئيسية:

ويقتصر هذا النوع من البرامج على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة والأهداف الواجب تحقيقها، على أن تترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات التي يعتمد عليها لحين البدء في العملية. وقد يكون في إتباع هذا النوع من البرامج تمكين لموظفي مكتب المراجعة من استخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية في إتباع الخطوات واختيار الأساليب المناسبة والملائمة لظروف الحال.

- ١٠،٤،٣ برنامج مراجعة توضيحي Illustrative Audit Program

يوضح الشكل رقم (١٠,٥) جزء من برنامج مراجعة لعمليات المشتريات وحسابات الدائنين.

كما يوضح الشكل رقم (١٠,٦)جانباً من الاختبارات التفصيلية للأرصدة في برنامج مراجعة المدينين. وتتعلق الصيغة المستخدمة بإجراءات المراجعة الخاصة بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد، ويجب ملاحظة أن معظم الإجراءات تحقق أكثر من هدف. وأيضاً يتم استخدام أكثر من إجراء مراجعة لكل هدف. ويمكن إضافة أو حذف إجراءات المراجعة كلما رأى المراجع ضرورة لذلك. ويمكن أيضاً تغيير كل من: حجم العينة، والعناصر التي سيتم اختبارها، والتوقيت المرتبط بمعظم الإجراءات.

وقد تم تصميم ذلك البرنامج بعد أخذ العوامل التي تؤثر في الاختبارات التفصيلية للأرصدة بالاعتبار وبناء على عدد من الافتراضات عن: المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، نتائج اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإجراءات التحليلية. وكما تم التوضيح، إذا كانت هذه الافتراضات غير صحيحة في ضوء الأهمية النسبية، سيتطلب الأمر تعديل برنامج المراجعة المخطط. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تشير الإجراءات التحليلية إلي تحريفات محتملة في عدد من أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد، ويمكن أن تشير اختبارات الرقابة الداخلية، أو يمكن أن تؤثر حقائق جديدة على رأي المراجع بما يؤدي إلي تغيير المخاطر الكامنة.

شكل بياني رقم (١٠٠٥)

جزء من برنامج مراجعة عمليات المشتريات

م	الإجراء	أعدت عن طريق	التاريخ ../../...	مرجعية ورقة الإعلام
١	اختبار تتابع أوامر الشراء - اختار عشوائياً خمسة أوامر شراء من إجمالي تلك الأوامر. - اختبر تتابع الرقم لعدد خمسة تصاعدياً وخمسة تنازلياً.			
٢	اختبار الموافقة على أمر الشراء (ينظر٣ (i) أدناه)			
٣	اختبار الالتزام بحدود السلطة وامكانية التوافق مع طبيعة أعمال العميل اختار ٢٥ من أوامر الشراء عشوائياً. (i)فحص توقيع مدير المشتريات على تلك الأوامر. (ii)مقارنة قيمة الأمر مع الحدود المرخص بها. (iii)تقويم مدى توافق البضائع التي تم طلبها مع طبيعة أعمال العميل.			
٤	اختبار تتابع تقارير الاستلام اختار خمسة من تقارير الاستلام عشوائياً من إجمالي تلك التقارير. اختبر تتابع الرقم المسلسل خمسة تصاعدياً وخمسة تنازلياً.			
٥	اختبار مضاهاة أوامر الشراء مع تقارير الاستلام اختار ٢٥ من تقارير الاستلام عشوائياً. (i) اختبر مضاهاة التقرير الخمسة مع أوامر الشراء. (ii) فحص اختبار مستقل للبنود والكميات التي تم طلبها واستلامها			
٦	اختبار تتابع سجلات مرتجعات المشتريات اختار ثلاثة من سجلات مرتجعات المشتريات عشوائياً. اختبار تتابع الرقم المسلسل خمسة تصاعدياً وخمسة تنازلياً.			
٧	اختبار مضاهاة سجلات مرتجعات المشتريات وإشعارات الإضافة للموردين: اختار عدد ١٥ سجل مرتجعات مشتريات عشوائياً. (i) اختبار المضاهاة مع اشعارات الإضافة. (ii) فحص الاختبار المستقل للبنود والكميات المرتجعة والمدرجة			

	باشعارات الإضافة.				
٨	**اختبار فواتير الموردين وإشعارات السداد** **اختار عدد٢٥ اشعارات سداد عشوائياً:** **(i) اختبار مضاهاة مع:** – فاتورة المورد. – أمر الشراء. – تقرير الاستلام. – تقرير مرتجعات المشتريات. –إشعار إضافة للموردة.				
٩	**(ii) فحص فاتورة المورد كدليل إثبات على الاختبار المستقل للأتي:** – البنود ، الكميات ، وأسعار البضائع التي تم طلبها وتم استلامها. – عمليات الضرب والتجميع الرأسي. **(iii) فحص اشعارات السداد للأتي:** – تبويب الحساب الموضح. – دليل إثبات لاختبار مستقل للأتي:– – مقدار السداد – أدلة الحساب **(iv) اختبار دقة القيم وتبويبات الحساب** – إعادة حساب عمليات الضرب والجمع على فواتير المورد وإشعارات الإضافة. – إعادة حساب ضريبة القيمة المضافة على الفواتير وإشعار الإضافة. – اختبار ملائمة أدلة الحساب. **فحص كافة أوامر الشراء المستحقة عند نهاية السنة** **فحص البضائع في الطريق (ترانزيت) في نهاية السنة.** – – –				

الشكل رقم (٦-١٠)

برنامج الاختبارات التفصيلية للأرصدة المدينين

حجم العينة	العناصر التي سيتم اختيارها	التوقيت*	إجراءات المراجعة للاختبارات التفصيلية للأرصدة	أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين								
				الارتباطات والتفصيلات	الوجود	الاكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
تتبع ٢٠ عنصر، جمع صفحتين، وكافة الإجماليات الفرعية	عشوائياً	ف	١- التوصل إلى قائمة زمنية للمدينين، تتبع الحسابات للملف الرئيسي، جمع الجدول، والتتبع إلى الأستاذ العام.	×								
الكل	الكل	خ	٢- التوصل إلي تحليل مخصص الديون المشكوك فيها ومصروف الديون المعدومة، اختبار الدقة، فحص سلطة الشطب، والتتبع إلي الأستاذ العام.	×	×	×	×			×		
١٠٠	الثلاثين الكبرى ٧,٠ عشوائياً	ف	٣- الحصول على مصادقات مباشرة عن المدينين وتنفيذ إجراءات بديلة عند عدم الاستجابة.		×	×	×	×	×	×		×
غ	غ	خ	٤- فحص حساب مراقبة المدينين للفترة. وفحص الطبيعة والدعم الخاص بالقيود غير العادية أو الكبيرة أو أية قيود لا تنشأ عن مصادر طبيعية لدفتر اليومية. أيضاً فحص أي زيادة كبيرة أو صغيرة في المبيعات قرب نهاية السنة.		×		×	×	×		×	×
الكل	الكل	خ	٥- فحص المقبوضات للتعرف على أي شيء يخص المدينين أو على الخصم.								×	×
غ	غ	خ	٦- فحص إمكانية تحصيل الحساب.							×		
الكل	الكل	خ	٧- فحص قوائم الأرصدة للتعرف على القيم التي تخص الأطراف المرتبطة أو العاملين، وأرصدة الائتمان، والعناصر غير العادية، وأيضاً أوراق القبض التي تستحق بعد عام.		×			×				×
٣٠ عملية مالية للمبيعات والنقدية المحصلة مذكرات ائتمان	٥٠% قبل و ٥٠% بعد نهاية العام.	خ	٨- تحديد الإجراءات المناسبة للفاصل الزمني التي يتم تطبيقها على الميزانية للتحقق من أن المبيعات والنقدية المحصلة ومذكرات الائتمان قد تم تسجيلها في الفترة الصحيحة.						×			

ف = فترة أقل من العام، خ = بعد نهاية السنة المالية، غ = غير قابل للتطبيق.*

- ١٠,٠٤,٤ فحص برنامج المراجعة Review of audit Programmer

إن برنـامج المراجعـة لا يعـد بمثابـة وثيقـة يـتم إعـدادها قـرب بدايـة عمليـة المراجعة ثم يتم إتباعها بشكل تقليدي بعد ذلك. إنما بالأحرى يتم الحفاظ به في ظل فحص متصل. حيث يتم إعادة تقويم مدى كفايته وملائمته كلما تم جمع أدلة إثبات. ويتم تعديله عندما يتم اكتشاف أن ذلك يعد ضرورياً. ويشرح معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ بعنوان التخطيط الفقرة (١٢) ذلك على النحو التالي:-

«يجب أن يتم تعديل خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة كلما كان ذلك ضرورياً أثناء مسار عملية المراجعة. أن التخطيط يعتبر عملية متصلة خلال الارتباط بعملية المراجعة ويرجع ذلك بسبب التغيرات في الظروف أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات عملية المراجعة حيث يتم تسجيل الأسباب المرتبطة بتلك التغيرات الهامة».

وقد توسع معيار المراجعة الإنجليزي رقم ٢٠٠ الفقرة (١٧) في ذلك بالنص على الآتي:-

«أن التغيرات في الظروف أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات المراجعة قد تتطلب أحداث تغيرات على خطة المراجعة الشاملة أو إجراءات المراجعة المخططة. ويتم توثيق التغيرات على إجراءات المراجعة المخططة بحيث يكون هناك سجل دقيق لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المؤداة».

١٠,٠٥ التكامل بين مراحل عملية المراجعة

Integration of Audit Process

تم تقديم المراحل الأربعة لعملية المراجعة، كما خصص أجزاء كبيرة في الفصول السابقة لمناقشة الجوانب المختلفة للمراجعة. ولذلك من الأهمية إبراز تلك المراحل من خلال الشكل البياني رقم (١٠,٦) المراحل الأربعة لعملية المراجعة.

المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم منهم المراجعة

Phase I: Plan and Design and Audit Approach

تـم التأكيـد سابقـًا علـى الجوانـب المختلفـة لتخطـيط المراجعـة. وفـي نهايـة المرحلـة الأولـى، يجـب أن يتـوافر لـدي المراجـع خطـة محـددة بدقـة وبرنــامج مراجعة محدد لإجمالي عملية المراجعة.

ويتم استخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في: عملية التمهيد للتخطيط، التوصل للمعلومات الأساسية، التوصل للمعلومات الخاصة بالالتزامات القانونيـة للعميـل، وتنفيـذ الإجـراءات التحليليـة الأوليـة (المسـتطيلات الأربـع الأولـى فـي الشـكل (١٠,٧) بصـفة أساسـية لتقـدير كـل مـن المخــاطر الكامنــة ومخــاطر المراجعة الممكن قبولها ويتم استخدام تقدير كل من: الأهميـة النسبية، مخـاطر المراجعـة الممكن قبولهـا المخـاطر الكامنـة، ومخـاطر الرقابـة فـي تصـميم خطـة المراجعة العامة وبرنامج المراجعة.

المرحلة الثانية: تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

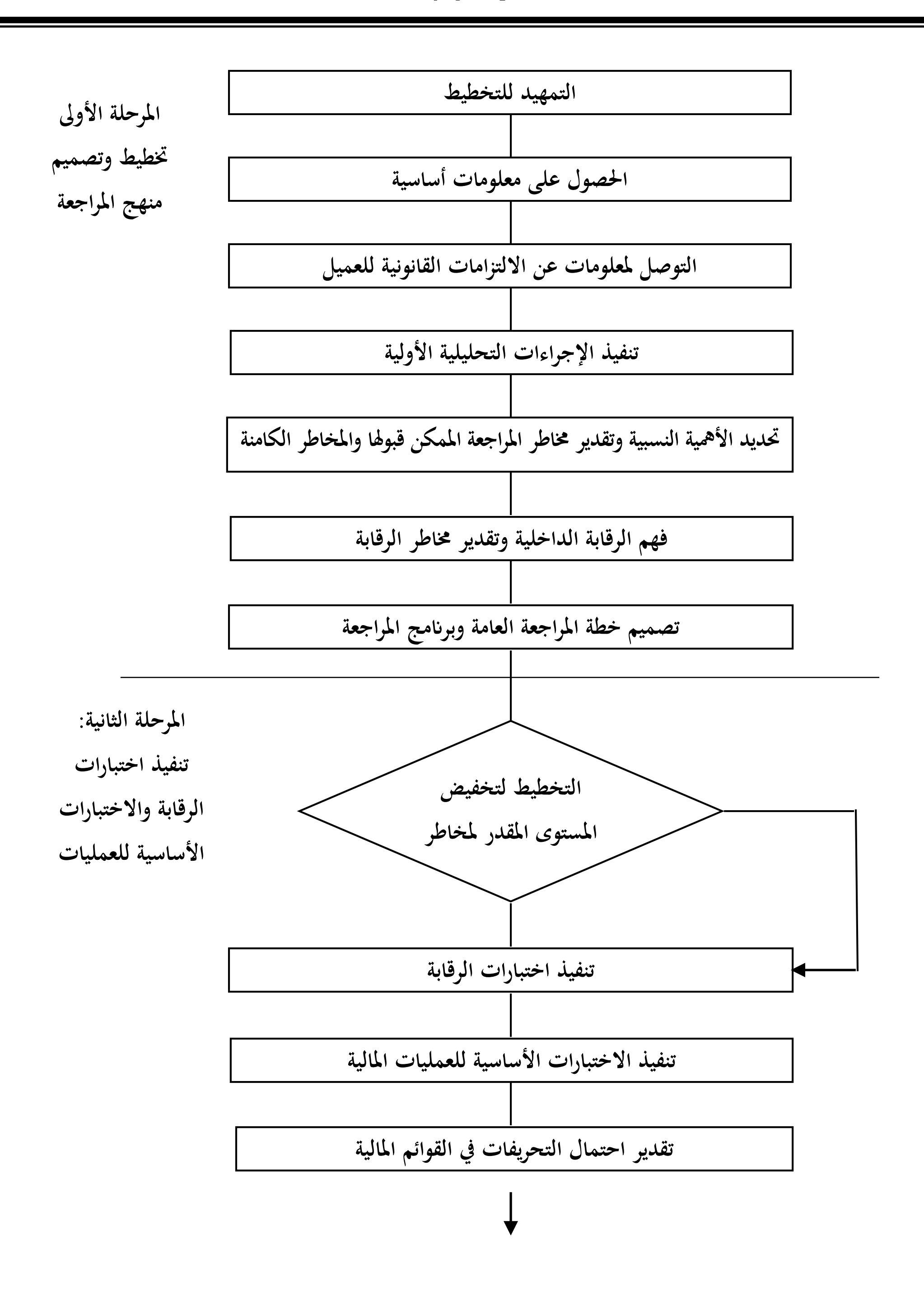
Phase II: Perform Tests of Controls and Substantive Tests of Transaction

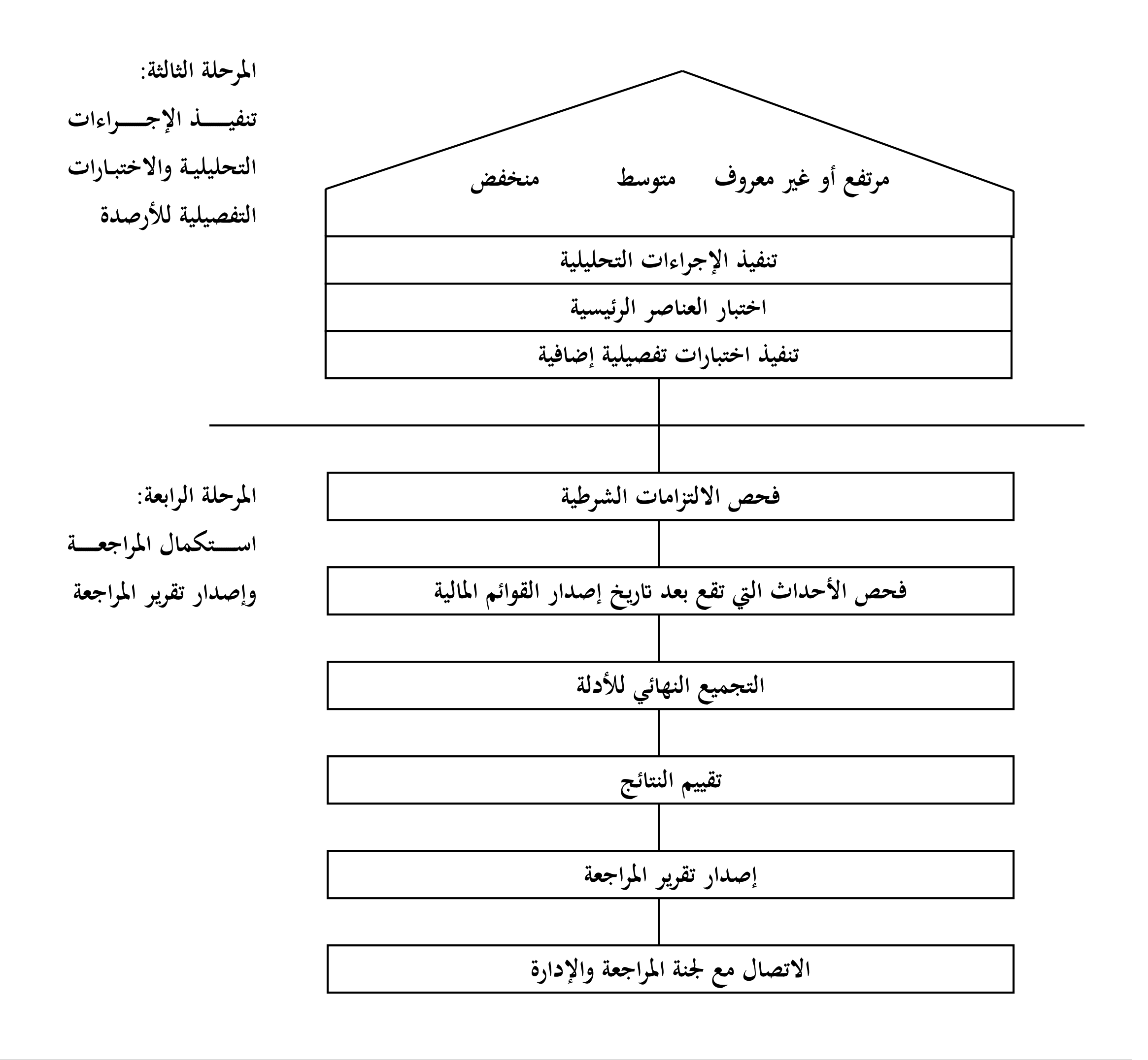
يتم في هذه المرحلة تنفيذ كل من اختبـارات الرقابـة والاختبـارات الأساسية للعمليات وتتمثل أهداف هذه المرحلة في:

(١) الحصول على أدلة لدعم أنـواع الرقابـة (هل يـتم تخفيضـه إلـي أقـل مـن الحد الأقصى).

الشكل (١٠٠٧)□

ملخص لعملية المراجعة




المرحلة الثالثة:
تنفيـــذ الإجـــراءات التحليليـة والاختبـارات التفصيلية للأرصدة
مرتفع أو غير معروف
متوسط
منخفض
تنفيذ الإجراءات التحليلية
اختبار العناصر الرئيسية
تنفيذ اختبارات تفصيلية إضافية
المرحلة الرابعة:
اســتكمال المراجعـــة وإصدار تقرير المراجعة
فحص الالتزامات الشرطية
فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية
التجميع النهائي للأدلة
تقييم النتائج
إصدار تقرير المراجعة
الاتصال مع لجنة المراجعة والإدارة

(٢) الحصول على أدلة لدعم الصحة النقدية للعمليات. ويتم تنفيذ الهدف الأول من خلال اختبارات الرقابة، بينما يتم تنفيذ الهدف الثاني من خلال الاختبارات الأساسية للعمليات. ويتم تنفيذ العديد من صور هذين الاختبارين بشكل متزامن على نفس العمليات المالية. وعندما لا يتم اعتبار أنواع الرقابة على أنها فعالة، أو عندما يتم اكتشاف انحرافات في أنواع الرقابة، يمكن توسيع الاختبارات الأساسية في هذه المرحلة أو في المرحلة الثالثة.

ونظراً لأن نتائج كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات تشكل محدداً رئيسياً لدى الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، يتم تنفيذهما قبل تاريخ إصدار القوائم بشهرين أو ثلاثة ويساعد ذلك المراجع على التخطيط للاشتراطات، تعديل برنامج المراجعة بخصوص النتائج غير المتوقعة، واستكمال المراجعة بعد انتهاء السنة المالية وإصدار الميزانية بوقت قليل قدر الإمكان.

المرحلة الثالثة: تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة

Phase III: Perform Analytical Procedures and Tests of Details of Balance

يتمثل الهدف من المرحلة الثالثة في الحصول علي أدلة إضافية كافية لتحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية والملحوظات الخاصة بالقوائم المالية قد تم عرضها على نحو صادق. وتتوقف طبيعة ومدى العمل في هذه المرحلة على نتائج المرحلتين السابقتين بشكل أساسي.

ويوجد فئتين عامتين في إجراءات المرحلة الثالثة وهما الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة. وتتناول الإجراءات التحليلية تلك الإجراءات الخاصة بالمنطقية العامة للعمليات المالية والأرصدة. بينما تتعلق الاختبارات التفصيلية للأرصدة بإجراءات محددة لاختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية في أرصدة القوائم المالية. وتوجد عمليات مالية رئيسية وحسابات رئيسية يجب أن يتم مراجعة كل منهما على حدة. كما توجد بعض العناصر التي يتم

مراجعتها باستخدام العينات.

يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل وبعد تاريخ الميزانية. ونظراً لتكلفتها المنخفضة، من المتعارف عليه أن يتم استخدام الإجراءات التحليلية عندما يكون ذلك مناسباً. ويتم تنفيذها على نحو متكرر في بدايات المراجعة من خلال بيانات أولية كوسيلة للتخطيط وتوجيه وإجراء المقارنات بعد انتهاء العميل من إعداد القوائم المالية. ومن الوجهة المثالية، يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل الاختبارات التفصيلية للأرصدة حتى يمكن استخدامها في تحديد مدى عمق اختبارات الأرصدة. ويمكن أيضاً استخدامها كجزء من اختبارات الأرصدة وخلال مرحلة استكمال المراجعة.

وعندما يرغب العميل في إصدار القوائم المالية بشكل سريع بعد تاريخ الميزانية، يتم تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي تستغرق وقتاً طويلاً في تواريخ فترية قبل انتهاء السنة المالية مع تنفيذ بعض العمل الإضافي لربط ما تم قبل تاريخ الميزانية بالأرصدة في نهاية السنة المالية. وتوفر الاختبارات التفصيلية الأساسية للأرصدة التي يتم تنفيذها قبل نهاية السنة المالية قدراً أقل من التأكد ولا يتم أدائها عادة ما لم تتسم الرقابة الداخلية بالفعالية.

المرحلة الرابعة: استكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة

Phase IV: Complete the Audit and Issue and Audit Report.

بعد الانتهاء من المراحل الثلاث الأولي، يكون من الضروري جمع أدلة إضافية عن القوائم المالية، وتلخيص النتائج، وإصدار تقرير المراجعة، وتنفيذ الأشكال الأخرى من عمليات التوصل وتشمل هذه المرحلة عدداً من الأجزاء.

فحص الالتزامات الشرطية

تتمثل الالتزامات الشرطية في الالتزامات المحتملة التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات. ويجب على المراجع أن يتأكد من كفاية الإفصاح. ويتم

تنفيذ جانب كبير من البحث عن الالتزامات الشرطية خلال المراحل الثلاث الأولى، ولكن يتم تنفيذ اختبار إضافي في المرحلة الرابعة.

فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية

أحياناً، تقع أحداث في فترة تلي تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع ويكون لها أثر على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. ويتم تصميم إجراءات فحص محددة لتوجيه اهتمام المراجع لأية أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية والتي يجب تعريفها بالقوائم المالية.

التجميع النهائي للأدلة

بالإضافة إلي الأدلة التي تم التوصل إليها من كل دائرة خلال المرحلتين الأولى والثانية ومن كل حساب خلال المرحلة الثالثة، يكون ضرورياً أن يتم جمع أدلة عن القوائم المالية ككل خلال مرحلة استكمال المراجعة ويتم التوصل إلي هذه الأدلة عن طريق: الإجراءات التحليلية، تقييم افتراض الاستمرار، الحصول علي خطاب التمثيل من العميل، وقراءة المعلومات بالتقرير السنوي للتأكد من اتساقه مع القوائم المالية.

إصدار تقرير المراجعة

يتوقف نوع تقرير المراجعة على الأدلة التي تم تجميعها. وعلى نتائج المراجعة.

الاتصال مع لجنة المراجعة والإدارة:

يجب على المراجع أن يوصل الظروف الواجب التقرير عنها إلي لجنة المراجعة أو إلي الإدارة العليا. وتتطلب نشرات معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتوصيل أمور أخرى معينة إلي لجنة المراجعة أو إلي أي كيان مماثل يتم تعيينه خلال استكمال المراجعة أو عند التوصل إلي هذه المرحلة من المراجعة. وعلى الرغم من أنه لا يعد أحد المتطلبات التي يجب على المراجع القيام بها، إلا أنه عادة

ما يقوم المراجع بتقديم الاقتراحات إلي الإدارة لتحسين الأداء.

١٠.٠٦أسئلة وتطبيقات

- ١٠.٠٨.١ أسئلة للمراجعة

١. اشرح باختصار أهمية اختبار التحقق الأساسي في عملية المراجعة.
٢. حدد هدف المراجعة الشامل لاختبار التحقق الأساسي.
٣. اشرح معنى مصطلح تأكيدات القوائم المالية واذكر سبعة منها.
٤. اشرح باختصار ما المقصود باختبارات التفاصيل.
٥. اشرح باختصار طريقتين يتم خلالهما استخدام الإجراءات التحليلية المحددة كاختبارات تحقق أساسي.
٦. أوصف باختصار كيف يتم أداء إجراءات المراجعة التالية.
(i) التتبع للأمام. **(ii)** التتبع للخلف.
٧. باستخدام مثال محدد اشرح إجابة السؤال السابق وحدد هدف كل إجراء من إجراءات المراجعة السابقة.

- ١٠.٠٨.٢ علق على صحة أو خطأ العبارات التالية:-

١. تهدف اختبارات التحقق الأساسية إلى فحص صحة ودقة وشمول التأكيدات المتضمنة في أرصدة القوائم المالية.
٢. توجد علاقة طردية بين اختبارات التحقق الأساسية واختبارات الرقابة عند أداء عملية المراجعة.
٣. يستخدم المراجعون عمومًا خمسة أنواع من الاختبارات لتحديد عدالة القوائم المالية.
٤. عند دراسة أهمية اختبار التحقق الأساسي من الأهمية بمكان تقييم الطبيعة التكاملية لعملية المراجعة.

٥. هناك أثر جوهري لاختبار إجراءات الرقابة على طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق الأساسية.

٦. توجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة ترتبط بفهم المراجعة للرقابة الداخلية.

٧. يتمثل الاستخدام الأساسي لفهم المراجع للرقابة الداخلية في تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية.

٨. توجد ثلاثة أنواع من الاختبارات الأساسية يتم تصميمها لاختبار المخالفات النقدية.

٩. تهدف اختبارات التحقق الأساسية إلى التصديق على التأكيدات المتضمنة في أرصدة القوائم المالية.

١٠. هناك مدخلين أساسين للتحقق من صحة واكتمال ودقة أرصدة القوائم المالية.

١١. يمكن أن تأخذ اختبارات التفاصيل واحد من شكلين رئيسيين.

١٢. هناك علاقة وطيدة بين الأنواع المختلفة لاختبارات التحقق والإجراءات المستخدمة لكل منها.

١٣- يتعين على المراجع دراسة عديد من العوامل عند تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقق أساسية.

١٤- هناك مثالين يشرحان الطريقة التي يمكن خلالها أن تشكل الإجراءات التحليلية المحددة كاختبارات تحقق كاملة.

١٥- هناك عدة إجراءات رئيسية تهدف إلى اختبار دقة وصحة واكتمال العمليات المالية.

١٦- عادة ما يتم إعداد برنامج المراجعة من خلال مرحلتين أساسيتين.

١٧- من المتعذر عمليا إعداد برنامج مراجعة موحد يفي بجميع عمليات المراجعة ويحتوي الإجراءات والخطوات التي يمكن تطبيقها على كافة المنشآت

محل المراجعة.

١٨- توجد ثلاثة أنواع من برامج المراجعة لكل منها مزاياها وعيوبها.

١٩- هناك عدة مراحل أساسية لمراحل عملية المراجعة تتسم بالتكامل.

المؤلف فى سطور

بيانات عامة

الأسم: أ.د .أمين السيد أحمد لطفي
الوظيفة الحالية : أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية لشئون الدرسات العليا والبحوث .
تاريخ الميلاد :١٩٥٦/١١/٢٧.
الموقف العلمي :-

- حاصل على درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة بتاريخ ١٩٨٩/٩/٣٠.
- حاصل على درجة الماجستير من كلية التجارة – جامعة القاهرة بتاريخ ١٩٨٦/١/١١.
- حاصل علي بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام ١٩٧٨ .

الموقف الوظيفى

- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف – جامعة القاهرة اعتبارا من ٢٠٠١/٣/٢٨ حتي تاريخه .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف – جامعة القاهرة اعتبارا من ١٩٩٤/٤/٢٧ حتي ٢٠٠١/٣/٢٧ .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف – جامعة القاهرة اعتبارا من ١٩٨٩/١١/٢٩ حتي ١٩٩٤/٤/٢٦ .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف – جامعة القاهرة اعتبارا من ١٩٨٦/١/٣١ حتي ١٩٨٩/١١/٢٨ .
- معيد بقسم المحاسبة بكلية التجارة بني سويف – جامعة القاهرة اعتبارا من ١٩٧٨/١٢/٣١ حتي ١٩٨٦/١/٣٠ .

الموقف الوظيفى

- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .

- رئيس مجلس قسم المحاسبة بالكلية اعتبارا من ٢٠٠٣/٦/٢ حتي ٢٠٠٣/١١/١٦.
- وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث اعتبارا من ٢٠٠٣/١١/١٧ حتي تاريخه .

كتب للمؤلف

A- المراجعة

١) المراجعة المتقدمة .
٢) أرشادات المراجعة .
٣) إجراءات وأختبارات المراجعة .
٤) تخطيط عملية المراجعة .
٥) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين.
٦) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية.
٧) أعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .
٨) أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .
٩) أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .
١٠)المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين.
١١)معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .
١٢)الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات.
١٣)معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .
١٤)المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار .
١٥)المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .
١٦)الأفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة ودور وأجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية).
١٧)مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .
١٨)دراسات متقدمة فى المراجعة .
١٩) المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع.

٢٠) كيف تراجع حسابات منشأة
٢١) معايير المراجعة المصرية – دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية .
٢٢) المراجعة فى ظل عالم متغير .
٢٣) الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعها فى ضوء المعايير المحاسبية .
٢٤) مراجعة تكنولوجيا المعلومات .
٢٥) مراجعة نظم الرقابة الداخلية .
٢٦) الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة فى المراجعة
٢٧) المعايير الدولية للمراجعة وايضاحات تطبيقاتها (الجزء الأول)
٢٨) المعايير الدولية للمراجعة وايضاحات تطبيقاتها (الجزء الثانى)
٢٩) مراجعة القوائم المالية بإستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل .
٣٠) أساسيات المراجعة .
٣١) مسئوليات وإجراءات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة .
٣٢) المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال .
٣٣)مراجعة وتدقيق نظم المعلومات .
٣٤) المراجعة البيئية .
٣٥) مراجعات مختلفة لاغراض مختلفة .
٣٦) المراجعة بين النظرية والتطبيق .
٣٧) دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد .
٣٨) التطورات الحديثة فى المراجعة .

B– محاسبة المالية

١) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .
٢) أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .
٣) دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الأصول .
٤) المحاسبة الدولية .
٥) نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) .
٦) نظرية المحاسبة القياس والافصاح .
٧) المحاسبة فى الفنادق

C– محاسبة ضريبية

١) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .

٢) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى.

٣) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشأت الفردية وشركات الأشخاص .

٤) الضريبة على أرباح شركات الأموال .

٥) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .

٦) بحوث و دراسات في تطوير و أصلاح نظم الضرائب في مصر .

٧) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .

٨) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .

٩) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .

١٠) تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها.

١١) المحاسبة الضريبية فى شركات السياحة .

١٢) دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الضرائب .

١٣) المحاسبة الضريبية الدولية .

١٤) فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل .

D–محاسبة إدارية

١) تخطيط الأرباح والأداء المالي المستقبلي لمنشآت الأعمال .

٢) التحليل المالي للتقارير والقوائم المحاسبية .

٣) الأصوال المنهجية الحديثة لدراسات الجدوي المالية للاستثمار .

٤) التحليل المالى الاساسى للاستثمار فى الاوراق المالية .

٥) دراسات جدوي المشروعات الاستثمارية .

٦) تخطيط الأرباح باستخدام نماذج محاكاة المنشأة .

٧) التحليل المالى لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار فى البورصة .

٨) إدارة الأعمال تأسيسا علي معلومات المحاسبة .

الابحاث العلمية

١-دراسة وتقييم فعالية فحص نموذج تقرير فحص انحرافات التكلفة باستخدام تحليل المحاكاة.

٢-تقويم سياسات الفحص الضريبي وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية مع إطار محاسبي منهجي مقترح.

٣-نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الأخطاء والمخالفات باستخدام نظرية الاختبار الاستراتيجية.

٤-استخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الاحتمال المقيد في تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية.

٥-تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي باستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية.

٦-تحليل وتقييم قرارات التخلي عن المشروعات الاستثمارية قبل انتهاء عمرها الاقتصادي وآثار قيم تصفيتها على مجال إعداد الموازنة الاستثمارية.

٧-دراسة قرارات تحديد الأهمية النسبية في مجال تخطيط عملية المراجعة باستخدام نظم الخبرة.

٨-دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلي نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبي مقترح للتطبيق في مصر.

٩-قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة - دراسة مقارنة مع التطبيق في مصر.

١٠- نحو إطار عام لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في شركات القطاع العام.

١١- دراسة تحليلية تقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على المبيعات.

١٢- نحو منهج متكامل لتقييم وتقرير المراجعين لمقدرة العميل على الاستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال.

١٣- آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية).

١٤- دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين.

١٥- دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المستخدمين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية.

١٦- فحص واختبار طرق تقييم معاينة عملية المراجعة باستخدام منهجية التوزيع المرجعي للمحاكاة.

١٧- نمذجة ومحاكاة خصائص متغيرات وأخطاء المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفاعلية أداء طرق التقدير الأحصائية عند معاينة عملية المراجعة.

١٨- مدخل كمي لتطوير دور المحاسبين الحياديين في تحسين جودة ودقة التنبؤات والتوقعات المالية والإفصاح عنها في ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأي (دراسة اختبارية وتجريبية).

١٩- دراسة اختبارية لتأثير استخدام وسائل دعم القرار علي تقييم المراجعين لمخاطر غش واختبار استراتيجيات المراجعة اللاحقة .

٢٠- الإطار المحاسبي والافصاح عن هيكل حوكمة الشركات وأثره علي فجوة توقعات المراجعة .

٢١- تطوير دور المراجع الداخلي في ضوء حوكمة الشركات .

٢٢- تطوير دور المراجع الداخلي والخارجي في ضوء متطلبات المراجعة البيئية .

٢٣- تطوير دور المراجعين في تدقيق نظم المعلومات .

٢٤- أثار قانون Sarbanes – Oxley على مهنة المحاسبة والمراجعة .

٢٥- إدارة المخاطر والرقابة ودور المراجعة الداخلية .

الفهرس